الدكتور فوزي عطوي
أستاذ المالية العامة في قسم الدراسات العليا
في كليات الحقوق

المالية العامة

النظم الضريبية وموازنة الدولة



منشورات الحلبي الحقوقية

الماليّة العامّة

النظم الضريبية وموازنة الدولة



الدكتور فوزي عطوي
أستاذ المالية العامة في قسم الدراسات العليا
في كليات الحقوق

المالية العامة

النظم الضريبية وموازنة الدولة

منشورات الحلبي الحقوقية

منشورات الحلبي الحقوقية
فرع اول: بناية الزين ـ شارع القنطاري ـ مقابل السفارة الهندية
هاتف: 01/364561
هاتف خليوي: 03/640821 - 03/640544
فرع ثانٍ: سوديكو سكوير
هاتف: 01/612632 ـ فاكس: 01/612633
ص.ب. 11/0475 بيروت ـ لبنان
E - mail elhalabi@terra.net.lb

المقدمة

بقلم معالي الدكتور أسعد دياب[1]

ليس أحبَّ إلى الجامعةِ اللبنانية من صُدورِ مؤلَّفٍ قَيِّمٍ يضعُه أحدُ أفرادِ أُسرتها، وينشرُهُ في الناسِ ضَوعاً من عبيرِ جِنانِها الوارفة، ونفحةً من نفحاتِ علمِها الرَّائد، تُزجيها مجتمع الإنسان من حولِها، فترفلُ العقولُ بالأضواءِ والظِّلال في نسيجٍ متوازِنٍ يُعجِزُكَ فيه أنْ تُميِّز بين الوشيجة والوشيجة، ولكنَّك تنسابُ ميسورَ الفِكر، عبر اللُّحْمةِ والسَّدى، فَيَبْهَرُكَ منه وحدة لا تجوزُ عليها تجزِئة، ومنهجٌ يضمُّ إلى العُمق شموليَّة مشهودة تروي ظمأ النَّاهدين إلى المعرفة الأصيلة.

والجامعةُ المؤتمنةُ على العلوم، يرفُدها علماؤها بثراءِ ثقافتِهم وتجربتهم معاً، وعلى الآداب، يُنَضِّرُها أُدباؤها وشعراؤها وكتَّابُها بسراوة القيم ونداوة الأساليب، تُدْرِكُ في أعماق وجدانها العام، أية فرحةٍ غامرةٍ كُبرى تخالِجُها وهي تشهدُ مولوداً جديداً من مواليد القرائح في كلِّياتها ومعاهدها؛ فإنَّ مثل هذا المولود يؤكِّد أهمّية البحث المنهجيِّ الرَّصين، إلى جانب التدريس الأكاديميّ الجاد، ويشفّ عن ضرورات تعزيز مراكز البحث العلمي في جميع فروع الاختصاص الجامعي؛ وتلك هي السياسة الرشيدة التي تأخذ الجامعة نفسها بها، وتحرصُ على إثرائِها بالمزيدِ من الإمكانيات المعرفية والمادِّية، على حدٍّ سواء.

---

(١) وزير الشؤون الاجتماعية، وزير المالية، رئيس الجامعة اللبنانية سابقاً.

وفي هذا الإطار، يجيءُ كتاب زميلنا وصديقنا العزيز الأستاذ العميد الدكتور فوزي عطوي، في جزءَين متوازيين متكاملين حول «الاقتصاد العام والسياسة المالية» ليطرح بِكُلِّ ما عَهِدَتْهُ الجامعة اللبنانية في الزميل الكريم من منهج البحث الرَّصين، والتدريس الشيّق المتميِّز، وأمانة المسؤولية الأكاديمية والإدارية معاً، إشكالية العلاقة بين النظام الضريبي والسياسة المالية، في ضوء تحليل الدور الكبير الذي باتَتْ تلعبُه الاتجاهاتُ الحديثةُ في موازنة الدولة ولا سيما بعد تكريس النظام الضريبي الجديد في لبنان، بهدف ترشيد الإنفاق العام، وتحقيق سُبُلِ المؤالفة بين تحقُّق الواردات وضمانة العدالة للمكلّفين بالضرائب والرسوم، وذلك في إطار تشجيع المشاريع الاستثمارية في البلاد، من خلال السياسة الاقتصادية الكفيلة بإعادة الوطن إلى سالف عهده بالازدهار، إنساناً وعمراناً.

ولعلّي، وقد أُتيحتْ لي هذه السّانحةُ الطيّبة في التقديم لكتاب أخٍ وصديقٍ وزميلٍ كريم، لا أعمدُ إلى أسلوب المصادرة على النتائج، حرصاً منّي على ألاّ أُعطِّل على القارىء ذائقتَهُ في الاستمتاع بشفافية الأسلوب الذي استمتعتُ به، وفي الغوص على مكامن الجوهر الثمين الذي اكتشفتُهُ بنفسي، في كتابٍ عرف صاحبه كيف يكونُ فيه صيَّاد لؤلؤٍ من الدرجة الأولى، فكانت مزيَّـةُ الكتاب اعتدال حجمه، وابتعاده عن أسلوب التعالُم، وحرصه الشديد على سلامة التواصل ووضوحه فيما بين الكاتب والقارىء، في جدِّيةٍ لا تخلو من الظُّرف، وفي شُموليَّـةٍ عرفتْ كيف تتحصَّنُ بالإيجاز المفيد.

على أن من يعرف الأستاذ العميد الدكتور فوزي عطوي معرفتي به، حقوقياً واقتصادياً وإدارياً ومحققاً للتراث العربي، ومعرِّباً لروائع الكتب العالمية، وقبل كل شيء، بل فوق كل شيء، أديباً وناقداً وشاعراً مُجيداً،

يُدركُ أن هذا الرَّجل المتعدِّد الاختصاصات والمواهب لم يجعل لنفسه مهنةً ارتقى بها إلى مستوى الهواية، سوى الكتابة، والكتابة المستمرة على الدوام.

ومن حقِّ المؤلِّف علينا أن نعترف له، في هذا المقام، بمزيَّـةٍ يعرفُها كلُّ مَن تسنَّى له متابعة كتاباته وأبحاثه المتعدِّدة المناحي، ولسوف يعرفُها أيضاً كلُّ مَنْ يُطالعُ هذا الكتاب الحُقوقيَّ الاقتصاديَّ الماليَّ، ألا وهي قُدْرتُهُ على المزجِ البارع بين الكتابةِ العِلميَّـةَ الدَّقيقةِ وبين الكتابةِ الأدبيَّـةِ النَّديَّـة، ذلك أنَّ جَمْعَ الكاتب بين اختصاصِه في الحقوق واختصاصه في الآداب، جَعَلَهُ يُنَزِّه الكتابة الحُقوقيَّـة عن محاذير الجفاف، ويُنَزِّهُ الكتابة الأدبيَّـة عن مَغَبَّـةِ إسقاطِ الضَّوابِط، فجاء عطاؤُه، على هذا النحو، عميقاً دقيقاً، وطَلِيَّاً نَدِيَّاً في آنٍ معاً.

والجامعة اللبنانية، وهي تفخر بصدور هذا الكتاب، وتُزجي تهنئة التقدير والعرفان لصاحبه، تعتبرُ أنَّها أضافت إلى مكتبتها مرجعاً هاماً في العلوم المالية والضريبية، وتدعو سائر الزملاء إلى الاستمرار في حمل رسالة القلم، بما يُسعدُ الأقلامَ ويشرِّفُ الجامعة.

بيروت في أول شباط (فبراير) ١٩٩٦

رئيس الجامعة اللبنانية

د. أسعد دياب



مدخل إلى الكتاب

يستعيد هذا الكتاب حقّه في التسمية الشاملة التي كانت مرصودة له، فقد كان في خطتنا تسميته: «المالية العامة: النظم الضريبية وموازنة الدولة»، ولكن الظروف التي أملت علينا إصداره في جزءين، جعلتنا نطلق على الجزء الأول الصادر عام ١٩٨٩ عنوان: «الاقتصاد العام: الواردات السيادية والاقتصادية في موازنة الدولة» وعلى الجزء الثاني الصادر عام ١٩٩٠ عنوان: «السياسة المالية: الاتجاهات الحديثة في موازنة الدولة».

ثم إننا، بعد نفاد الجزءين معاً، أعدنا نشره عام ١٩٩٦ تحت عنوان مزدوج هو: «الاقتصاد العام والسياسة المالية: في النظم الضريبية وموازنة الدولة».

وفيما بين ذلك التاريخ وتاريخ نشر هذا الكتاب عام ٢٠٠٣ صدر عدد من القوانين الضريبية الجديدة، مثل قانون الضريبة على القيمة المُضافة عام ٢٠٠١، وقانون الضريبة على الودائع المصرفية عام ٢٠٠٣، كما صدرت تعديلات جزئية لعدد من القوانين الأخرى مثل القوانين أو المراسيم الاشتراعية المتعلِّقة بضريبة الدخل، والضريبة على الأملاك المبنية، ورسم الانتقال، والرسوم على السيارات، ورسوم السير، ورسم الطابع المالي، ورسوم المحروقات السائلة، وضريبة الملاهي، ورسم الاستهلاك على المطاعم والفنادق والدارات والشقق المفروشة، وتنظيم إيرادات سباق الخيل، ورسم الترخيص، ورسم الاستثمار.

وإلى جانب هذه القوانين المُستحدثة أو المعدَّلة، فقد جرى إلغاء

عدد من النصوص القانونية بهدف تفادي الازدواج الضريبي الداخلي، بعد أن صدر قانون الضريبة على القيمة المُضافة، إذ بموجب المادة ٥٥ من هذا القانون أُلغي عدد من الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها:

فقد أُلغيت واستُبدلت بالضريبة على القيمة المُضافة، اعتباراً من تاريخ نفاذ قانون الضريبة على القيمة المضافة (القانون رقم ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠١) الرسوم التالية:

ـ الرسم (٥٪) المفروض على بدلات الطعام والشراب والإقامة، بموجب أحكام المادة ٤٣ من القانون رقم ٣٢٦ تاريخ ١٨ حزيران ٢٠٠١ (قانون موازنة عام ٢٠٠١).

ـ رسم الملاهي المفروض بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٦٦ الصادر بتاريخ ٥ آب ١٩٦٧ وتعديلاته، وذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين إلزامياً أو اختيارياً للضريبة على القيمة المُضافة.

ـ الرسم المفروض على ورق اللعب، بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٦٥ الصادر في ٥ آب ١٩٦٧ وتعديلاته.

ـ الرسم المفروض على المشروبات غير الروحية، بموجب القانون رقم ٥٧/ ٨٨ الصادر في ٩ آب ١٩٨٨ وتعديلاته.

ـ الرسم المفروض على الاسمنت بموجب المرسوم رقم ٢١٥٢ تاريخ أول نيسان ١٩٣٨ وتعديلاته.

ـ الرسم المفروض على الجبس والكلس عملاً بأحكام المادة ٢٩ من قانون موازنة العام ١٩٨٥ (المرسوم رقم ٢١٥٢/ ٨٥ وتعديلاته).

ـ الرسم المفروض بموجب المادة ٣٨ من القانون رقم ٦٠/ ٨٨ تاريخ ١٢ آب ١٩٨٨ بمقدار خمسة بالمئة (٥٪) على قيمة بدل الإعلانات

التي تعرض أو تذاع بواسطة التلفزيون.

ـ الرسوم البلدية المفروضة بموجب المواد ٩٦ و٩٧ و٩٨ من القانون رقم ٨٨/٦٠ تاريخ ١٢ آب ١٩٨٨ على استهلاك الماء والكهرباء والاتصالات السلكية واللاسلكية، وتُستبدَل هذه الرسوم بالضريبة على القيمة المضافة التي تُحصَّل لصالح البلدية التي يقع ضمن نطاقها الاشتراكات.

وأوجبت الفقرة الثانية من المادة ٥٥ من قانون الضريبة على القيمة المضافة على الإدارة المختصة أن تتولى فرض الضريبة على المشتركين، وأن تستوفيها منهم، على أن تؤدِّي حاصلها مرةً كل ثلاثة أشهر إلى كل بلدية معنيّة، بنسبة حصتها من الاشتراكات، أو إلى الصندوق البلدي المستقل فيما يعود للاشتراكات الواقعة خارج النطاق البلدي. أمّا بالنسبة للأشخاص الذين يقدِّمون خدمات الاتصالات والمياه والكهرباء بموجب عقود موقّعة مع الدولة، فإن عليهم أن يحصِّلوا هذه الضريبة عن هذه الخدمات، ويؤدُّوا إلى الإدارة المختصة الفرق بين الضريبة المحصَّلة والضريبة المدفوعة على مشترياتهم.

وهكذا كان لا بُدَّ، إزاء هذه النصوص القانونية المستجدّة أو المعدَّلة أو الملغاة، من إعادة النظر في مجمل فصول الكتاب بما يتلاءم وهذه النصوص، كما كان لا بُدَّ أيضاً من إضافة بعض الفصول والمباحث على نحو ما فعلنا بالنسبة إلى الضريبة على القيمة المُضافة، والازدواج الضريبي، والإصدار النقدي الجديد، والنيابة العامة المالية التي ختمنا بها بحثنا في التهرُّب الضريبي، والضريبة على الودائع المصرفية التي أدرجناها ضمن بحثنا عن الإصلاح المالي من خلال الموازنة العامة.

وبعد،

فإذا كان لنا أن نتلمَّس الأسباب التي جعلت هذا الكتاب، بجزءَيه، وبطبعتيه السابقتين، يلقى الإقبال والقبول من القرّاء الكرام، ولا سيَّما من

أبنائنا في الجامعات اللبنانية والعربية، ومن إخواننا المتقدِّمين لمختلف المباريات الوظيفية في الإدارات العامة، وفي السلكين القضائي والديبلوماسي خصوصاً، فهي تعود بفضلِ الله عزّ وجلّ إلى ما وفّقنا إليه من أسلوب واضح ووجيز يعرض للتفاصيل بمقدار الحاجة إليها، وينأى بنفسه وبصاحبه عن عقدة التعالم غير المستساغ بوجه من الوجوه، وهو ما تلطَّف معالي رئيس الجامعة اللبنانية ووزير المالية السابق ووزير الشؤون الاجتماعية الحالي الأستاذ الدكتور أسعد دياب، فأشار إليه مشكوراً، في تقديمه الأخوي النبيل لهذا الكتاب الذي لا يزعم لنفسه ما ليس له، ولكنّه يحاول توفية البحوث حقها، وإن كان قد قصَّر في بلوغ مستوى طموحنا إلى المزيد من العمق والشمول.

وفي حسباننا أنَّ من حقّ القارىء الكريم علينا، ونحنُ نقدِّم له الطبعة الجديدة المزيدة والمنقّحة، أن نصارِحَهُ، بكلِّ صدقٍ وأمانة، بأنَّ إعادة كتابة بعض الفصول والمباحث، في ضوء النصوص والتعديلات الجديدة التي طرأت، سواء على النظام الضريبي أو على الموازنة العامة اقتضت منّا جهوداً دائبةً وشاقةً، ولا سيَّما على صعيد تحقيق الانسجام بين إعادة كتابة تلك الفصول، وصياغة الفصول الأصلية، فضلاً عمّا عُدنا إليه من مراجع عربية وأجنبية حديثة لم يكن ممكناً الإفادة منها بتاريخ صدور الطبعتين السابقتين.

وإذ نرجو أن يوفّقنا الله تعالى إلى الاستمرار في العطاء الفكري المفيد لأبناء هذه الأمّة الواقفة عند حدود التحدِّي المصيري، فحسبُنا أن يكون هذا الكتابُ قَبَساً يشقُّ لنفسه طريقاً، عبر الظلام الكثيف، والله من وراء القصد، وهو وليّ التوفيق.

بيروت في ٢ أيار (مايو) ٢٠٠٣

د. فوزي عطوي

الجـزء الأول

النظم الضريبيـة

مقدمة الطبعة الأولى

المالية العامة والواردات

في الحقائق المؤكَّدة أن الدولة المعاصرة التي انتقلت من عصر الدولة الدركية الحارسة إلى عصر الدولة الإنمائية المتدخلة، في معظم مجالات الاقتصاد، باتت في مسيس الحاجة إلى موازنات سنوية تستجيب لدورها المستجدّ، وتُشبع الاحتياجات المتعدِّدة والمتنوِّعة التي لا تستطيع الدولة أن تتجاهلها إذا ما كانت طامحةً حقّاً إلى تأكيد سيادتها ومسؤوليتها في آنٍ معاً.

ويبدو أنه لا بُدَّ منذ البداية، من تقديم بعض الإيضاحات التي قد تخرج من إطار المتون لتندرج في سياق الهوامش ولكنها تبقى بالغة الأهمية في إلقاء الضوء على ما يكتنف العلوم المالية ومصطلحاتها من ظلالٍ، وما قد يحيط بها من الإبهام أو الغموض.

والحقيقة أن الدور التدخلي الواسع الذي تمارسه الدولة، في الوقت الحاضر، قد حمل بعض علماء الاقتصاد والمال على التخلِّي عن مصطلح «علم المالية» التقليدي، وبالتالي على تبنِّي مصطلح جديد هو «الاقتصاد العام» أو «اقتصاديات القطاع العام»، من دون أن يتعدَّى المصطلح الجديد، في قليل أو في كثير، نطاق «علم المالية» بالذات، حتى بات المصطلحان القديم والجديد عنوانين لموضوع واحد.

والحقيقة التي لا ترقى إليها ريبة أن «الاقتصاد العام» كان ينبغي أن يكون من الاتساع والشمول بحيث يندرج علم المالية تحته، لا بحيث يكون مطابقاً له إلى حدٍّ بعيد. وهذا شأن «القانون الاقتصادي» الذي بات يشمل الآن كلاًّ من «القانون التجاري» و«قانون الأعمال»، خصوصاً وأن الحدود الفاصلة بين نشاطات الدولة باتت غير واضحة، في ظل السياسات التدخلية التي فرضتها التطرات والحاجات الإنمائية الملحة، وعلى الأخص في بلدان العالم الثالث.

وغني عن البيان أن التفاوت فيما بين أفراد المجتمع الواحد، بالنسبة لرغباتهم وحاجاتهم وأهدافهم لا ينفي تباين الوسائل والأساليب الكفيلة بإشباع ما يطمحون إلى تحقيقه، وإنما يؤكِّد أن هذا الإشباع المطلوب يتحقق عن طريق تبادل السلع والخدمات. ومن المعلوم أن التبادل المذكور يتم في ظل نظامين متميِّزين: **الأول نظام السوق** الذي يتميَّز بنشاط المشروع الخاص وبآلية جهاز الثمن، **والثاني نظام التخطيط المركزي** الذي تتولَّى الحكومة، في ظلاله، معظم النشاط الاقتصادي[1]. على أن الواقع الذي تشهده النظم الاقتصادية الحاضرة يؤكِّد أن تلك انظم ليست إلاَّ مزيجاً، ولكن بنسب متفاوتة، من نظامي السوق والتخطيط المركزي، بحيث يكون الفصل بينهما صحيحاً في الإطار النظري الصرف، وأما في التطبيق فلا مجال للتفرقة الواضحة بين هذين النظامين!

من خلال هذه الحقيقة، نستطيع أن نفهم الأسباب التي دعت علماء الاقتصاد والمال إلى الاعتقاد بضرورة تدخل الدولة، في المستوى

---

(١) د. حامد دراز، مبادىء الاقتصاد العام ـ دار النهضة العربية ـ بيروت، ط ١٩٧٩، ص ١٣.

الاقتصادي، لتحقيق أهداف المجتمع. ويتمثل هذا الدور التدخلي في المجالات الخمسة التالية:

١ ـ إشباع الحاجات العامة بكافة أنواعها.

٢ ـ توجيه موارد المجتمع الاقتصادية نحو استخداماتها المثلى.

٣ ـ إعادة توزيع المداخيل والثروات بما يحقّق العدالة الاجتماعية.

٤ ـ تحقيق الاستقرار الاقتصادي سواء أكان ذلك الاستقرار ناتجاً عن عوامل محلية أم خارجية.

٥ ـ تحقيق المعدلات المثلى للتنمية[١].

وتبقى هذه الملاحظة الأخيرة الهادفة إلى التأكيد على أن الدولة، في سعيها لتخطيط سياستها المالية اللازمة لتحقيق أهداف المجتمع، لا بُدَّ لها أن تستخدم، في تكامل وتناسق، كافة أدوات السياسة المتاحة لها. ويؤكّد الباحثون أن نجاح الدولة في تحقيق دورها، على صعيد النشاط الاقتصادي، يتوقف على التفهم العميق لطبائع الأدوات المالية، والتحليل العلمي لما يقوم فيما بين هذه الأدوات نفسها من علاقات التنافر أو التكامل والتنسيق من جهة، ثم لما يقوم بينها وبين النشاط الاقتصادي الكلّي[٢] La macroéonomie من علاقات سببية من جهة أخرى.

وعلى هذا، فإن ما تقدِّمه نظرية المالية العامة من تحليل لطبيعة الأدوات والأسلحة التي تستخدمها السياسة المالية ولآثارها، ثم إنَّ ما تقدِّمه من نهج فكري في محاولة للوصول إلى أفضل القواعد والمبادىء والأحكام الكفيلة بترشيد استخدام تلك الأدوات المالية، إنّما تمثل، في ذلك،

---

(١) المرجع السابق، ص ٢٦.

(٢) تستخدم لفظة macroéconomie للدلالة على الاقتصاد الكلي أو اقتصاد المجموعات، في مقابل لفظة microéconomie التي تدل على الاقتصاد الوحدى (أو الجزئي).

الخلفية الأساسية اللازمة لنجاح الدولة في تصميم سياستها المالية[١].

وبعد، فإن هذه الدراسة المرصودة للواردات العمومية، تجيء في سياق دراسات شقيقات لها في مجال العلوم المالية والضريبية أسلفنا إصدارها في مراحل متفاوتة، ومنها:

١ ـ التشريع الضريبي اللبناني في النظرية والتطبيق.

٢ ـ الرقابة الإدارية والقضائية على تحقق الواردات.

٣ ـ الرقابة على جباية الضرائب والرسوم. .

٤ ـ الدعاوى الضرائبية أمام لجان الاعتراضات ومجلس شورى الدولة.

٥ ـ تحديد الأصول الفنية لتقدير النفقات والواردات في موازنة الدولة.

وجلّ ما تهدف إليه هذه الدراسة المتخصِّصة التي راعينا فيها أيضاً اهتمام القراء غير المتخصصين أن تكون قبساً من أقباس علمهم، ولبنة متواضعة في مدماك ثقافتهم الحقوقية والمالية. والله وليّ التوفيق.

بيروت في ٦ ـ ٦ ـ ١٩٩١

د. فوزي عطوي

---

(١) دراز، ص ٣٨.

الفصل الأول

المالية العامة والتشريعان المالي والضريبي

١ ـ تمهيد:

تندرج الواردات العمومية في إطار التشريع الضريبي الذي يتحتم تحديد موقعه من التشريع المالي عموماً، ولا يعني ذلك التحديد البحث في النظريات والأسس التي تستلهمها التشريعات الضريبية عموماً، والتشريع الضريبي اللبناني منها بصورة خاصة، إلاّ أنه لا يجيز، في الوقت نفسه، تجاوز تلك الأسس والنظريات، كلما كان من شأنها أن تدعِّم النظرة العامة إلى النصوص التشريعية التي ترعى الموارد الضريبية أو (الواردات العمومية)، والواقع الذي تدور هذه التشريعات في إطاره.

سوف نحاول، بكل بساطة، أن نحدِّد موقع **التشريع المالي** عموماً من علم **المالية العامة**، لكي ننفذ من ذلك إلى تحديد موقع **التشريع الضريبي** من **التشريع المالي**، وبهذا نرسم المدخل الطبيعي إلى دراسة تشريعنا الضريبي في لبنان، في رؤية تاريخية موجزة لتطور الأحكام التي رعت منذ نشوء الكيان اللبناني (كيان لبنان الصغير، ثم كيان لبنان الكبير)، شؤون الضرائب اللبنانية.

ولما كان بعض الدراسات يصنِّف موارد الدولة ما بين **موارد اقتصادية** تحصل عليها الدولة بصفتها شخصاً قانونياً يمتلك الثروة ويقوم بالخدمات، وإلى **موارد سيادية** تحصل عليها الحكومة جبراً بحكم ما لها من السيادة

على المواطنين[1]، ثم لما كان بعضها الآخر يميِّـز بين الموارد ذات الصفة العادية والموارد غير العادية من موارد الموازنة العامة[2]، علماً بأن ما يُعتبَر من الوسائل العادية ينحصر في موارد الدولة من أملاكها الخاصة ومن الضرائب والرسوم، بينما تُعتبر القروض والإصدارات النقدية الجديدة من الموارد غير العادية أو الاستثنائية، فقد كان لزاماً علينا أن نشير إلى أن ما يعنينا بشكل تفصيلي هو الضرائب والرسوم من عداد الموارد العامة، من دون أن نهمل سائر الواردات الأخرى.

على أن استكمال أسباب الدراسة يُحتِّم علينا أن نتوقف ببعض الإيجاز عند موضوعي «**تحقق**» الضرائب والرسوم، و«**تحصيلها**»، فضلاً عن موضوعي الرقابة على **التحقق** والرقابة على **الجباية**.

٢ ـ موقع التشريع المالي من علم المالية العامة:

بزوال فكرة الدولة الحارسة، وانتقالها إلى مرحلة الدولة ـ العناية، دولة التدخل والإنماء والرعاية والعدالة الاجتماعية، ازدادت حاجة الدولة ـ كما أسلفنا ـ إلى الموارد المالية لتغطية نفقاتها وأعبائها. وقد أصبحت

---

(١) د. عبد المنعم فوزي، مذكرات في المالية العامة، مؤسسة المطبوعات الحديثة، الاسكندرية، ط ١٩٦١، ص ٤٠ ـ ٤١.

(٢) استكمالاً لمزيد من البحث تراجع المؤلفات التالية:

١ ـ د. رفعت المحجوب، المالية العامة، ج ٢، دار النهضة العربية ـ القاهرة ١٩٦٨.

٢ ـ د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الاسكندرية ١٩٧٣.

٣ ـ د. حسن عواضة، المالية العامة، دار الطليعة، بيروت ١٩٦٧، ودار النهضة العربية ـ بيروت، تحقيق د. عبد الرؤوف قطيش.

٤ ـ د. خطار شبلي، العلوم المالية (الموازنة) بيروت ١٩٦٢.

الضرائب تحتل إجمالاً مركز الصدارة في عداد هذه الموارد.

من هنا، ظهرت الحاجة الملحة إلى وضع القواعد الدقيقة والواضحة التي تبيِّن كيفية جباية الأموال العامة، وخصوصاً الضرائب منها، وكيفية إنفاقها، والسلطة الصالحة لإقرار الجباية والإنفاق، والسلطة المخوَّلة حق المراقبة على عمليتي الجباية والإنفاق؛ وبذلك نشأ علمٌ جديد اتفق على تسميته: «علم المالية العامة»[١].

إزاء هذا المفهوم الذي أفضى إلى قيام علم المالية العامة، فإن ثمة سؤالاً يرتسم في هذا المجال: **ما هو موقع التشريع المالي من علم المالية العامة؟**

لقد انعقد شبه اتفاق بين الباحثين في الحقوق المالية على التميز بين العلم والتشريع: **ففي رأيهم أن علم المالية العامة يبحث في النظريات**

---

(١) يرى العلماء أنه لما كانت المالية العامة تستهدف دراسة المشكلات المالية التي تعاني منها الإدارات والمؤسسات ذوات الشخصية الاعتبارية العامة، ولما كانت تلك المشكلات تُرتدي طوابع عديدة قانونية واقتصادية وسياسية وتاريخية، فقد كان لا بدّ للدولة الهادفة إلى معالجة معالجة تلك المشكلات من أن تتبنّى نظرة اجتماعية تأخذ بعين الاعتبار البيئة التي تحيط بقانون الموازنة والتشريع الضريبي. وفي هذا يقول «أندري بايزان»:

«Les Finances publiques ont pour objet l'étude des problèmes financiers des personnes publiques. Les problèmes financiers de l'Etat présentent des aspects juridiques, économiques, politiques, historiques qui ne peuvent être exposés que si l'om adapte une conception sociologique. C'est le parti, qui a été pris, car il permet de tenit compte du fonctionnement réel des institutions, du comportement des groupes politiques, des forces économiques et sociales, des concéquences économiques, des décisions financières, bref de l'environnement du droit budgétaire et fiscal» (André PAYSANT, Finances publiques, Masson, Paris, 3ème éd 1992, p. XI).

والأسس المالية العامة، كمثل البحث في أصول الموازنة العامة، وما ينبغي اعتماده من قواعد علمية لتحضيرها وإقرارها وتنفيذها ومراقبة تنفيذها. وأما التشريع المالي، فيبحث في القوانين المرعية التي تحكم الصعيد المالي أو الأنظمة التي تحدِّد دقائق تطبيق هذه القوانين.

بمعنى آخر، إن التشريع المالي يُعنى بدراسة الأساليب المتبعة عملياً لوضع الأصول والأسس النظرية التي يبحثها علم المالية العامة موضع التطبيق العملي، لجهة تحقّق الموارد المالية وجبايتها.

وهذا التمييز صحيح، إلاً أنه لا يحمل سمةً واحدةً من سمات الخلاف بين العلم والتشريع، لا بل هو يُعلن عن التكامل بينهما، خصوصاً متى ذكرنا أن المشترع الذي ينوي سَنَّ القوانين المالية لا يستطيع تجاهل النظريات والمبادىء التي يُرسي أُسسها علمُ المالية العامة، وإلاّ كنّا بإزاء تشريع غير ملائم. وكل تشريع غير ملائم للعلم من جهة، والواقع العملي من جهة ثانية، يحمل بذور فنائه في صميم تكوينه، ويكتب على نفسه مغبّة السقوط قبل أن يجد نفسه موضوعاً موضع التطبيق العملي، ولا سيّما أن التشريعات لا تستوحي الفراغ، ولا يمكن أن تُمارَس أو تُطبَّق في الفراغ.

٣ ـ موقع التشريع الضريبي من التشريع المالي:

والآن نستولدُ من السؤال الأول سؤالاً ثانياً: إذا كان ذلك هو موقع التشريع المالي من علم المالية العامة، لا بل إذا كان ذلك هو مدى الترابط والتكامل بينهما، فما هو موقع التشريع الضريبي من التشريع المالي؟ ثم إلى أي مدى تقوم العلاقة بين نوعي التشريع المذكورين؟

يعتبر علماء المالية العامة أن التشريع الضريبي فرع من القانون المالي، يتكفّل بتنظيم الأسس والقواعد المتعلِّقة بتقرير الإيرادات العامة

السيادية وجبايتها، والعلاقات القانونية التي تنشأ فيما بين السلطات الضريبية والمموّلين (المكلَّفين بالضريبة)[1].

نعود، هٰهُنا، إلى الملاحظة التي أوردناها حول التمييز بين الموارد المالية الاقتصادية والموارد السيادية للدولة، ثم حول التمييز بين الموارد المالية العادية والموارد المالية الاستثنائية. ومن خلال هذه العودة، يتضح لنا أن التشريع المالي، لا يفرِّق بين ما تستوفيه الدولة بحكم كونها ذات سيادة أو بما يدخل إلى خزينتها بحكم ما تملكه من الثروة أو ما تقدِّمه من الخدمات.

إن **للتشريع المالي**، والحال هذه، مفهوماً عاماً واسع النطاق يشمل، كما أوضحنا من قبل، كل القوانين والأنظمة المالية.

وأما **التشريع الضريبي**، فهو جزءٌ من كلٍّ. إنه تشريع أكثر تخصُّصاً، يتناول الضرائب والرسوم، وهما موردان عاديان من الموارد المالية العامة[2]، وعند هذه النقطة نتوقف قليلاً.

إننا نرى، خلافاً لكل الدراسات المالية والضرائبية، أن يكون التشريع الضريبي **متعلِّقاً فقط بالضرائب المباشرة**، على أن تُسمَّى الرسوم المماثلة للضرائب المباشرة: «ضرائب مباشرة»، دون ما تلاعب بالألفاظ، حتى ولو أدَّى الأمر إلى كشف ازدواج التكليف للوعاء الضريبي الواحد (كما هي الحال مثلاً بالنسبة للضريبة على الأملاك المبنية والرسم البلدي).

---

(١) أحمد بديع بليح: التشريع الضريبي والضريبة على الدخل ـ منشأة المعارف بالاسكندرية ١٩٨٥، ص ١١؛ ويراجع أيضاً: (عادل حشيش ووجدي محمد حسين: التشريع الضريبي المصري، مع دراسة مقارنة للنظم الضريبية ـ القاهرة ـ د. ت.).

(٢) د. فوزي عطوي، التشريع الضريبي اللبناني بين النظرية والتطبيق، الأكاديمية اللبنانية للكتاب، بيروت ١٩٨٥، ص ٥.

ذلك أن **الضرائب** التي تشكّل مبالغ تُجبى جبراً وبصورة نهائية من المكلّفين بها، تدخل في إطار الواردات السيادية للدولة، وأما **الرسوم** (أو الضرائب غير المباشرة كما تسميها القوانين الضريبية، ومنها القوانين اللبنانية)، فهي تدخل في إطار **الواردات الاقتصادية**، لقاء خدمة تؤديها الدولة، أيّة خدمة، حتى ولو كانت لقاء تكريس الأمن وإتاحة المجال بسلام أمام تحقُّق المداخيل وتوفُّر الأرباح.

رأيٌ، قد تبدو عليه الغرابةُ للوهلة الأولى، ولكنه بالمنطق التحليلي النهائي، يبدو هو الرأي الصواب، خصوصاً إذا ذكرنا الرابطة الوثيقة والتكامل الواضح اللذين رسمنا أبعادهما، منذ قليل، ما بين العلم والتشريع الماليين، وإذا ذكرنا أيضاً أن مشاكل التشريع الضريبي ناجمة عن مدى تطابقه مع المؤثرات المختلفة في الدولة، بمفهومها الحديث، وهي مؤثرات لا تنجم عن الموارد الاقتصادية، وإنما تقتصر وحسبُ على الموارد السيادية للدولة.

وفي أي حال، فمن الممكن الأخذ بالتعريف القائل بأنَّ التشريع الضريبي هو مجموعة الضرائب والفرائض التي يلتزم رعايا دولة معيَّنة، في زمن محدَّد، بأدائها للسلطة العامة على اختلاف مستوياتها من مركزية أو محلية[١]، وذلك على الرغم من النقص الذي يعتور هذا التعريف، إذ ليس من شروط أداء الضريبة أن يكون المكلَّف بها من رعايا الدولة التي فرضتها، وهذا ما ذهب إليه التشريع الضريبي في لبنان، في معظم قوانين الضرائب المباشرة وغير المباشرة[٢].

---

(١) البطريق، ج ١، ص ١٤.

(٢) نذكر على سبيل المقارنة أن التشريع الضريبي في مصر يفرض الضريبة مثلاً على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة التي يحصل عليها المصريون أو الأجانب المقيمون =

والمفترض في التشريع الضريبي أن يكون متكاملاً مع التشريع المالي، وأن يكون بالتالي متمِّماً له لأنه جزء منه، خصوصاً وأن من أركان التشريع الضريبي:

أ ـ تحقيق أهداف الدولة التي تحدِّدها فلسفتها السياسية والاقتصادية، وترجمة ما قد يطرأ على هذه الأهداف من التغييرات (وبذلك تتفاوت الأهداف ما بين الدولة الرأسمالية المتقدِّمة، والدولة الرأسمالية المتخلِّفة، والدولة الاشتراكية).

ب ـ إيجاد الوسيلة أو مجموعة الوسائل اللازمة، لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والسياسية، وهذه الوسائل تقوم على عنصرين: **الأول** فنِّي يُراعي ظروف البيئة الضريبية التي ستسري عليها أحكام التشريع الضريبي العام، ولا سيما أن كل نظام ضريبي ليس إلاّ تعبيراً عن مجتمع معيَّن في زمن معيَّن[1]؛ **والثاني تنظيمي** يتعلَّق من جهة بالأجهزة الإدارية المتعدِّدة والمتشعِّبة التي تنهض بمهمات التحقُّق والجباية، ومن جهة ثانية بتحقيق التنسيق بين الضرائب المختلفة، وذلك بمراعاة تجنُّب تراكب الضرائب[2] وتجنُّب إحداث أي تصدُّع في كيان النظام الضريبي (الإخضاع المزدوج أو إغفال الإخضاع الضريبي)، ومراعاة الإبقاء على النظام الضريبي

= عادة في مصر، أياً كان المكان الذي تتحقق فيه هذه الإيرادات، وكذلك تسري على الإيرادات التي توزعها جهات تعمل في مصر، ولو كان المستحقون من الأجانب الذين يقيمون عادة بمصر، وذلك باعتبار أن الضريبة تستند إلى مبدأ الولاء السياسي والاقتصادي والاجتماعي (د. أحمد نور، مبادىء المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية، القاهرة ١٩٧٣، ص ١١ و١٢).

(١) راجع: GAUDEMENT, Pierre - Marie, Précis de finances publiques, Paris 1970.

(٢) a superposition des taxes.

في مجموعه، ومراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمُّها النظام الضريبي، بحيث يتعيَّن السعي إلى زيادة حصيلة ضريبة معيَّنة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى اقتضت الظروف الحدّ من حصيلتها.

وعلى ضوء ما تقدَّم، فإن التشريع الضريبي، بالنظر إلى كونه جزءاً من التشريع المالي يجسِّد جمعاً من عناصر إيديولوجية وغنية تتمثل الأولى في غاية النظام السياسي وهدفه، وتتمثل الثانية في الصور الفنية للتكاليف الضريبية المختلفة التي ينفرد كل منها بخصائص مميزة، وإن شكَّلت في مجموعها وسيلة النظام إلى تحقيق غايته.

وبذلك، يُعتبر النظام الضريبي نتيجةً لتطوُّر تاريخي مُرتبط بتطوُّر التنظيم الإداري والاقتصادي والسياسي، وإن كان ذلك لا يخفي حقيقته كثمرة لقرار سياسي تتخذه السلطة الحاكمة في المجتمع[1].

إن هذا هو المدخل الطبيعي للبحث في كل تشريع أو نظام ضريبي، وهو بالتالي المدخل الطبيعي لبحث واقع التشريع الضريبي اللبناني. لكن علينا، قبل ذلك، أن نوفِّي خطة البحث حقها، فننتقل فوراً إلى عرض التطور التاريخي للنظام الضريبي في لبنان.

---

(١) راجع: BROCHIER, M. Structures Nationales et systèmes ficsaus, R.S.L., s.d. p. 192.

الفصل الثاني

تطور النظام الضريبي في لبنان

نبادر، منذ البداية، إلى جلاء نقطة هامة، في سياق معالجة تطور نظام الضرائب في لبنان، فنشير إلى أننا حين نقول «التشريع الضريبي»(١) أو «النظام الضريبي»(٢) أو ما يماثلهما من التعابير، فإننا نعني أمراً واحداً هو القوانين والأنظمة التي ترعى أحكام الضرائب وأصول تطبيقها:

١ ـ في ظل الحكم العثماني:

ولقد مرَّ التشريع أو النظام الضريبي في لبنان بمراحل عديدة يمكن تبيُّن طلائعها فيما كان يُطبَّق على الجبل اللبناني والولايات من القوانين العثمانية، حين كان جبل لبنان والولايات وسائر الأقطار العربية جزءاً من الامبراطورية العثمانية التي كان حقها أن توصف كما وصفت الامبراطورية البريطانية بأنها الامبراطورية التي لم تكن تغيب عنها الشمس(٣)، وكان من

---

(١) La législation fiscale - Fiscal Legistation.

(٢) Le système fiscal - fiscal system.

(٣) يوجز رجا حمادة في كتابه بالإنجليزية «النظام الضريبي في لبنان» وضع التشريع الضريبي آنذاك بقوله:

The chief taxes, aside from Customs and exice duties which were collected outside its territory and went to the Ottoman governement were (مال الأعناق) land tax and the poll tax on «mal al a'anak» (الميري) the miri The min tax was based on the productivity of land assessed by an old system of measurement. In the rest of the Ottoman Empire, the chief = taxes, beside customs duties, excise duties on alcohol and alcoholie

الواضح كثرة الضرائب المفروضة وتعدّدها. يضاف إلى ذلك أن خزينة «جبل لبنان»، كانت تستوفي رسوماً أخرى، ومنها ما ورد في موازنة الجبل لعام ١٩٠٩:

١ ـ رسوم المحاكم.

٢ ـ رسم عن جوازات السفر، وكان يُسمَّى رسم «الباسبورط».

٣ ـ رسم الترامواي اللبناني الذي كان ممتداً من حدود بيروت إلى المعاملتين.

٤ ـ رسم المغالق المستجدّة، من الحوانيت واللوكندات والخانات والدكاكين والمطاحن ومكابس الزيت[١].

٥ ـ رسم العربات والطنابر.

٦ ـ رسم الصور طبق الأصل وما يماثلها.

٧ ـ حاصلات الجزاء النقدي الذي يحصَّل ممَّن يخالفون أوامر الحكومة.

٨ ـ ربع المجيدي (رسم سنوي لإنشاء الطرقات وإصلاحها).

٩ ـ رسم عن الماعز والغنم والأهالي المتجوّلين من البدو والنَّوَر[٢].

وقد تكرَّس الكثير من هذه الضرائب في ظل بروتوكول ١٨٦٠ ثم

= the bulding tax (الـويـركـو) liquors, were the title, the land the «werko»
tas, the animal tax, the road tax, and the (التمتُّع) the tamattu ،(المسقفات)
monopoly taxes on tobacco and salts».
(Himadeh, Raja S., The fiscal system of Lebanon, Khayat's Library, Beirut, 1961).

(١) من «مضبطة مجلس إدارة جبل لبنان» لعام ١٩٠٩.

(٢) لعل أطرف تعليق على هذا الرسم قول د. حسن عواضة في كتابه «العلوم المالية» ـ دار الطليعة (ص ٥٠٢): «ومن الغريب الطريف أن حاصلات هذا الرسم كانت تدوّن في الموازنة تحت عنوان «رسوم تعداد الأغنام» دون أي تفريق بين قطعان الماشية وقطعان الرّحل.

بروتوكول ١٨٦٤[١] الذي أحدث نظام المتصرفية في جبل لبنان، وبقيت حال الضرائب والرسوم على هذا المنوال من التعدُّد والتكاثر والتوالد.

٢ ـ في ظل الانتداب الفرنسي:

وفي أيلول ١٩٢٠ ضمّت إلى جبل لبنان كل من بيروت وصيدا وطرابلس والبقاع، وقامت بذلك «دولة لبنان الكبير» التي ستحمل في ظل الدستور اللبناني عام ١٩٢٦ اسم «الجمهورية اللبنانية».

وفي أول أيار ١٩٢١ أصدر المفوَّض السامي الفرنسي قراراً[٢] قضى بتوحيد التكاليف في جميع الأراضي اللبنانية على أساس نظام الضرائب المطبَّق في أراضي الولاية القديمة. لكن هذا القرار طُبِّق ببطء شديد، وكانت ضرائب «المسقفات» (أي الأملاك المبنية) أولى الضرائب التي جرى توحيدها عام ١٩٢٢[٣]. وفي عام ١٩٢٣ جرى تطبيق ضريبتي التمتّع والطرق على أراضي الجبل، وأمّا ضريبة مال الأعناق فقد جرى إلغاؤها.

وفي عام ١٩٢٦، نُشر الدستور اللبناني الذي افتتح صفحة جديدة في تاريخ لبنان الحديث، وتضمن في عداد مواده المادتين ٨١ و٨٢، وتقول **أولاهما**: «تفرض الضرائب لأجل المنفعة العمومية، ولا يجوز إنشاء وجباية ضريبة في لبنان الكبير إلاّ بموجب قانون شامل تنطبق أحكامه على الأراضي اللبنانية دون استثناء، وسيصدر قانون خاص يوحِّد الضرائب

---

(١) يراجع النص الكامل للبروتوكول في قسم «الملاحق» من بحثنا «البلديات والنظام البلدي»، المعهد الوطني للإدارة والإنماء، ١٩٧٧، ص ٤٧.

(٢) يقول رجا حمادة في كتابه الآنف الذكر إن هذا القرار صدر في آذار ١٩٢١.

(٣) يقول بعض المؤلِّفين إن ذلك التوحيد حدث عام ١٩٣٣: يراجع في ذلك:
Mouchawar Amin, Notice sur les impôts et les taxes au Liban, Imprimerie St Paul, Harissa, 1934.

الحالية بين جميع سكان أراضي لبنان الكبير». وتقول **ثانيتهما**: «لا يجوز تعديل ضريبة أو إلغاؤها إلاَّ بقانون»، علماً بأن التعديلات الدستورية بموجب القانون الدستوري رقم ١٨ تاريخ ٢١/٨/١٩٩٠ لم تطاول هذين النصَّين اللذين يستفاد منهما مبدأ دستوري هو وحدة التشريع الضريبي وشموله جميع الأراضي اللبنانية.

وإذا كانت هذه الوحدة وهذا الشمول قد رُوعيا، فيما خلا مرحلة تعديل الدستور من جانب السلطة المنتدبة، ثم إذا كانت الضرائب قد شملت جميع الأراضي اللبنانية، دون ما تمييز بين أراضي الجبل وأراضي الولايات التي ضُمَّت إلى لبنان غداة إعلان «دولة لبنان الكبير»، فإلى أيِّ مدى رُوعيت وحدة التشريع وشموليته فيما صدر إلى الآن في لبنان من قوانين وأنظمة ضريبية؟

٣ ـ قوانين الضرائب المرعية في لبنان:

بالعودة إلى مجموعات التشريع اللبناني[١] التي تضمَّنت ما صدر من قوانين ومراسيم اشتراعية ومراسيم تتعلَّق بالضرائب والرسوم، وذلك ابتداءً من القانونين العثمانيين المتعلِّقين برسم المسكرات الأميري (٨ رمضان ١٢٤٨ هـ)، ونظام بيعية المسكرات (١٥ أغسطس ١٢٨٣)، وحتى قانون موازنة ١٩٩٥»،

وإذا ضربنا صفحاً عن التعديلات الطفيفة التي طرأت على بعض التشريعات الضريبية، خلال سنوات المحنة، وعن النصوص المتعلِّقة بأنواع الرسوم والقوانين المستحدثة أو المعدَّلة أو الملغاة،

---

(١) ومنها على سبيل المثال: «قوانين لبنان» الصادرة عن «المنشورات الحقوقية» ـ مطبعة صادر ـ بيروت ـ إشراف: خالد ملكي.

أدركنا أي مركب خشن يضطر إلى ركوبه كل متطلّع إلى دراسة نصوص التشريع الضريبي اللبناني وواقعه.

وفي أي حال، فإن قوانين الضرائب المباشرة المعمول بها حالياً هي على سبيل الحصر:

أ ـ **قانون ضريبة الدخل** (المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩) الذي تعدَّلت بعض أحكامه أو تحدَّدت بعض دقائقه بموجب قوانين ومراسيم اشتراعية ومراسيم لاحقة.

ب ـ **قانون ضريبة الأملاك المبنية** المؤرَّخ في ١٧ أيلول ١٩٦٢ الذي تعدَّلت بعض أحكامه أو تحدَّدت دقائق تطبيقه بموجب قوانين ومراسيم اشتراعية لاحقة.

ج ـ **قانون ضريبة الأراضي** الصادر بتاريخ ٢٠ تشرين الأول ١٩٥١ والذي سرى وقف تطبيقه ابتداءً من أول كانون الثاني ١٩٥٩، وما يزال موقوف التطبيق إلى الآن، علماً بأن المرسوم الاشتراعي رقم ٥٥ الصادر في ١٧ تموز ١٩٨٣ قضى بوقف تطبيق القانون لمدة عشر سنوات أخرى. ولم تصدر بعد ذلك نصوص تحدِّد وقف العمل به.

د ـ **قانون ضريبة التحسين على الزيادة في قيمة العقارات** الناتجة مباشرة عن تنفيذ مختلف الأشغال العامة (المرسوم رقم ١٨٨ تاريخ ٦ كانون الأول ١٩٧٧ الذي وضع مشروع قانون ضريبة التحسين موضع التنفيذ) والذي تعدَّلت أحكامه بالمرسوم الاشتراعي رقم ١٢٥ تاريخ ٣٠ حزيران ١٩٧٧.

هـ ـ **رسم الانتقال** على جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة (المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩ الذي

تعدَّلت بعض أحكامه بالمرسوم الاشتراعي رقم ٦٤ تاريخ ٥ آب ١٩٦٧ والقانون رقم ٦٧/٧ تاريخ ٨ كانون الثاني ١٩٦٨ وقانون موازنة العام ١٩٩١ والقانون ٣٧٤٠ تاريخ ٢٤/٨/ ١٩٩٤ وقوانين موازنة ١٩٩٩ و٢٠٠١ و٢٠٠٢.

و ـ **ضريبة الملاهي** (المرسوم الاشتراعي رقم ٦٦ تاريخ ٥/ ٨/ ١٩٦٧) وتعديلاته التي كان آخرها القانون رقم ٨٩ تاريخ ٧/ ٩/ ١٩٩١ ومنها قانونا الموازنة عام ١٩٩٥ و٢٠٠١.

ز ـ **رسم الطابع المالي** (المرسوم الاشتراعي رقم ٦٧ تاريخ ٥/ ٨/ ١٩٦٧ وتعديلاته التي كان آخرها القانون رقم ٨٩ تاريخ ٧/ ٩/ ١٩٩١ وقوانين موازنة ١٩٩٥ و١٩٩٦ و١٩٩٧ و١٩٩٨ و١٩٩٩ و٢٠٠٠ و٢٠٠١ و٢٠٠٢.

ولسوف تكون لنا عودة مفصَّلة إلى معظم هذه النصوص القانونية، بعد أن نعرض بالدراسة النظرية لمفهوم الواردات وأنواعها في الفصل القادم.

٤ ـ النظام الضريبي الجديد:

بيَّن تاريخ الأحداث الدامية التي عصفت بلبنان عام ١٩٧٥ وصدور قانون موازنة عام ١٩٩٥، عشرون عاماً كانت وبالاً على الوطن، تشرذم اللبنانيون فيها شيعاً وفرقاً، وهاجر منهم من هاجر بحثاً عن الأمن أو عن موارد الرزق الشريف بعد أن دمَّرت الأحداث، وعلى امتداد الوطن، اقتصاده وبنيته التحتية ومؤسساته.

وبعد أن كان لبنان في ضمير بنيه المقيمين والمغتربين، قدس أقداسٍ، دون المساس بذرّة من ترابه بَتْر أيدٍ وقطع رقاب، أصبح الإزراء

بكيانه والعدوان على إنسانه وعمرانه ديدن المتآمرين عليه، الذين زجُّوه في صراعاتٍ ما كان له أن يخوض غمارها، فكانت النتيجة الملموسة لكل ذي عينين: خسارة لكل أطراف الصراع بغير استثناء.

وهكذا، فأمام فداحة ما أصاب لبنان من خسائر مادية ومعنوية، وما أُصيب به اقتصاده من تدهور تجلَّى في عجز ميزان المدفوعات من جهة، وفي الخلل الكبير بين النفقات والواردات في موازنة الدولة من جهة ثانية، كان لا بُدَّ بعد اتفاق الطائف والتعديلات الدستورية التي استُوحيت من نصوصه، أن تلتفت الحكومات المتعاقبة إلى الوضع الاقتصادي وأن تحاول إعادة العافية إلى الخزينة العامة من دون أن تُخِلَّ بمتطلِّبات الإنماء وبإمكانيات استقطاب رؤوس الأموال، من الداخل والخارج للمشاركة في المشاريع الاستثمارية.

والواقع أنّ الحكومة كانت تشجِّع الاستثمارات باعتبارها تشكِّل وسيلة أساسية لدفع عملية التنمية، مع الحرص على عدم إغفال الجانب الاجتماعي الذي يعتبره النظام السائد جزءاً من عملية التنمية، فعمد إلى تعزيزه وتطويره.

ومن المعلوم أن النظام الضريبي الجديد الذي يشجِّع الاستثمارات في المشروعات المفيدة للبلاد يشكِّل الهدف الأساسي لأنه يعتبر من أهمِّ الطرق التي تؤدِّي إلى ما يلي[1]:

أ ـ خلق وظائف عمل جديدة لاستيعاب أفواج المقبلين الذين يتزايد عددهم، إلى سوق العمل.

---

(١) حبيب أبو صقر، النظام الضريبي اللبناني وتشجيع الاستثمار في إعادة البناء والتنمية الحلقة الأولى، جريدة النهار، عدد ٢٣ ـ ٢ ـ ١٩٩٤.

ب ـ توفير عملات صعبة يمكن استعمالها لشراء التجهيزات أو الحصول على الخدمات التي لا تتوافر في بلد الاستثمار.

ج ـ تعزيز ميزان المدفوعات، وما يتبع ذلك من دعم للنقد الوطني.

ولئن يكن النظام الضريبي الجديد قد كرّس الفكرة القائلة بأن تقديم الحوافز الضريبية، سواء للمواطن المقيم أو للأجنبي، من شأنه أن يساهم في تشجيع الاستثمارات، فلا ريب أيضاً في أن هذه الحوافز ضرورية أيضاً بغية تشجيع الادخار الذي يعتبر المادة الأولية الضرورية للاستثمار.

وفي ضوء ما تقدَّم، فإن التوجُّه الذي سلكه النظام الضريبي اللبناني الجديد، من حيث خفض عدد من الضرائب، يستهدف خدمة عمليتي الادخار والاستثمار معاً، وهو أمر لا يعزِّز الحياة الاقتصادية وحسب، وإنَّما يوفِّر أيضاً إمكانيات فضلى لتطوير الوضع الاجتماعي وتحسينه.

وفي أيِّ حال فإن هذا التوجُّه يعكس سياسة مالية رشيدة تبنَّتها الحكومة اللبنانية. وهو ما يشكِّل موضوع الفصل قبل الأخير من كتابنا «السياسة المالية: الاتجاهات الحديثة في موازنة الدولة» الذي يحمل عنوان «السياسة المالية والنظام الضريبي الجديد»، بينما يتضمَّن الفصل الأخير عرضاً وافياً للإصلاح المالي من خلال موازنتي العامين ٢٠٠٢ و٢٠٠٣، بالاستناد إلى بيان كل من هاتين الموازنتين.

الفصل الثالث

مفهوم الواردات العامة

إن تحديد مفهوم «الواردات» يستدعي تحديدين آخرين لكل من «تحقق الواردات» و«الرقابة على التحقق»، وفي ضوء ذلك سوف نحاول الوقوف أمام معاني الألفاظ ومدلولاتها الاصطلاحية:

١ ـ الواردات:

ليس المقصود بلفظة «الواردات» ما عهدناه من استعمال مخطىء، في النطاق الاقتصادي، حيث تستعمل الكلمة بمقابل لفظة «الصادرات» مع أن التعبير الأدق الذي كان ينبغي اعتماده هو: «المستوردات».

المقصود بالواردات هٰهنا، ما تستعمله التشريعات الضريبية من ألفاظ مماثلة، كلفظة «الموارد»[١] و«الإيرادات»[٢] وما إليها من ألفاظ تقابلها لفظة Recettes في التشريع الفرنسي، ولفظة Receipts في التشريعات الأنجلوسكسونية. وهي تدلُّ جميعاً على الأموال التي تدخل إلى صندوقٍ ما؛ فمتى كانت هذه الأموال عائدة إلى صندوق عام، سُمِّيت «الواردات العامة» أو «الواردات العمومية»، وعنت بالتالي المصادر التي تعتمد عليها الدولة للحصول على ما يلزمها من أموال كفيلة بسدٍّ ما تواجهه من نفقات عامة.

---

(١) كما في قانون ضريبة الدخل القديم في لبنان (قانون كانون الأول ١٩٤٤ وتعديلاته).

(٢) كما في التشريع الضريبي المصري، ولا سيما القانون رقم ١٤ تاريخ ٢٣ يناير ١٩٣٩، والتشريع السوداني (قانون ٦٥/ ١٩٧١).

ولهذا، فإن موازنة الدولة تشتمل على **تقديرات خاصة بالنفقات** لها مقام الأولوية، تقابلها **تقديرات خاصة بالواردات**، على ما سنعرض في الخطوات التالية.

وبعد أن كنا أشرنا، من قبل، إلى التقسيمات المعتمدة في المصنفات المالية حول الواردات **العادية** والواردات **الاستثنائية**[1]، ثم حول الواردات **الاقتصادية** والواردات **السيادية**، فإن ما يهمنا التأكيد عليه، في هذا المجال بالذات، أن الواردات الضريبية هي من ضمن الواردات السيادية، وذلك باعتبار أن **الضريبة فريضة إلزامية يلتزم المكلَّف بأدائها إلى الدولة، تبعاً لمقدرته على الدفع، وبغضّ النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات[2] التي تؤدِّيها السلطات العامة، أو بعبارة أخرى هي أسلوب قانوني لتوزيع الأعباء العامة سنوياً فيما بين الأفراد**، حسب طاقتهم. والضريبة، لهذه الجهة، تختلف عن الرسم الذي يُجبى جبراً من المكلَّف به، لقاء الخدمة الخاصة أو المنفعة الخاصة التي حصل عليها من أحد أشخاص القانون العام[3].

---

(١) نشير إلى أن المادة ٢٩ من قانون المحاسبة العمومية في لبنان تنص على ما يلي: «يتألف قسم الواردات في الموازنة من جزءين: **الأول** ويحتوي على الواردات العادية المخصصة لتغطية نفقات الجزءين الأول والثاني من قسم النفقات. **الثاني** ويحتوي على الواردات المخصصة لتغطية نفقات الجزء الثالث من قسم النفقات. وتتألف الواردات الأخيرة من: ١ ـ مأخوذات من مال الاحتياط، ٢ ـ الواردات التي تخصص أو تحدث بقوانين خاصة».

(٢) بدليل أن المادة ٨١ من الدستور اللبناني تستهل بالقول: «تفرض الضرائب لأجل المنفعة العامة»، وذلك من دون النظر إلى المنافع الخاصة لدافعيها.

(٣) د. فوزي عطوي، التشريع الضريبي اللبناني، ص ٤.

٢ ـ تحقق الواردات:

في اللغة، أن «التحقق» من الأمر هو «التثبّت منه، والتأكُّد من صحته»، وهذا المعنى هو نفسه المعنى الاصطلاحي المقصود في العلوم المالية. ومثلما هي الحال بالنسبة للفظة «الواردات»، فكذلك حال لفظة «التحقق» التي من مرادفاتها في التشريعات الضريبية المختلفة ألفاظ: «التحقيق»، و«التحديد» و«الربط»[١] و«التثبت»[٢].

وواقع الأمر أن العلاقة القائمة بين المكلفين والإدارة الضرائبية هي علاقة «الودّ المفقود»، وذلك بالنظر إلى أسباب، أهمها: ضعف درجة الوعي الضريبي في أذهان الكلفين، وعدم ثقتهم بصحة طرق الإنفاق الحكومي، وغموض مسلكية الموظفين المكلفين بتحقيق الضريبة، فضلاً عن المولجين بجبايتها، بحيث لم يستطع هؤلاء، أو ربما لم تجعلهم القوانين المرعية يستطيعون أن يخلِّصوا المكلَّفين من ترسُّبات لا واعية، تعيدُ إلى أذهانهم الصورة التاريخية القديمة للضريبة ـ الجزية[٣] التي كان الغالبون، من كافة الشعوب إطلاقاً، يفرضونها على المغلوبين لقاء تأمينهم على حقهم في الحياة والعمل، وذلك على الرغم من كون الضريبة، كما أوضحنا من قبل، أسلوباً قانونياً لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد، بحكم انتسابهم إلى دولة ذات سيادة.

بسبب علاقة «الودّ المفقود» التي أومأنا إليها، تعمد الغالبية العظمى

---

(١) كما في كافة نصوص التشريع الضريبي المصري.

(٢) كما في قانون ضريبة الدخل رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ في جمهورية السودان الديمقراطية.

(٣) نشير إلى أن «الجزية» في العربية مشتقة من مصدر «جزا، يجزي، جزية»، ومعناها في اصطلاح التشريع الإسلامي خصوصاً «المكافأة» أو «التعويض» وليست لها أي علاقة بمعنى «الجزية» القديمة كما عرفها القانون الوضعي.

من المكلَّفين إلى التهرُّب من الضريبة L'évasion fiscale أو إلى الغش الضريبي La fraude fiscale، وذلك من أجل كتمان مصادر إيراداتهم، كلها أو بعضها، وبالتالي من أجل كتمان أرباحهم التي تخضع، بعد إجراء التنزيلات القانونية، للضريبة، وبالنسب المنوص عنها في القانون.

وإذا لم يستطع المكلفون التهرُّب أو الغش بفضل «عبقريتهم» الخاصة، والتباهي من ثم بأنهم استطاعوا أن يستقووا على الدولة وأن يسرقوها عملاً بالقاعدة الفرنسية الذهبية «أن من يسرق الدولة لا يُعد سارقاً» Voler l'état n'est pas voler وأنهم وفَّروا على صناديقهم مبالغ الضريبة المتوجبة، سواء بالتهرب الذي لا يشكِّل مخالفة قانونية تجيز ملاحقة مرتكبها أو معاقبته، أو بالغش الذي يعاقب عليه القانون، من ناحية المبدأ، وإن كانت «العقوبة» في القانون اللبناني باتت مثل تماثيل الأسود المنصوبة على مدخل قلعة بعلبك، لم تستطع أن تخيف أحداً حتى الآن!!

أقول: إذا لم يستطع المكلفون تحقيق ذلك بأنفسهم، فإن مكاتب المحاسبة وخبراء التدقيق، وربَّما بعض «نواطير الكرم» ـ مع الأسف الشديد ـ «حاضرة ناضرة» لكي تمدَّهم بالعون الكبير من أجل الخلاص من الضريبة، وذلك عن طريق النفاذ من خلال سطور النصوص القانونية وثغراتها الكبيرة التي تفسح في المجال لكثير من أسباب التهرب أو الغش الضريبي[١]، بسبب غموض تلك النصوص أو اضطرابها أو عدم الدقة في صياغتها من جهة[٢]، ومن جهة ثانية، بسبب عدم قيام الدوائر المختصة

---

(١) يراجع الفصل السادس عشر المتعلق بموضوع «التهرب من الضرائب».

(٢) هذا الواقع السيّء دفع وزير المالية إلى إصدار تعميم نشر في ١٩٩١/٥/٢١ طلب فيه من مديرية الواردات (دائرة ضريبة الدخل ورؤساء الدوائر في المحافظات) وقف درس جميع الملفات المتعلقة بضريبة الدخل حتى إشعار آخر وريثما تستكمل التنظيمات التي =

بأي تنفيذ جدِّي للعقوبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية، وإن يكن المؤمل الآن، وبعد استحداث «النيابة العامة المالية»[1]، المزيد من الضبط والرقابة وتطبيق العقوبات.

بالنظر إلى ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وهي ظاهرة تضيف إلى الدلالة على ضعف الوعي الضريبي لدى بعض المكلفين، دلالة أخرى على ضعف مستواهم الأخلاقي، وهُزال ولائهم الوطني، فقد سبق لنا أن قدَّمنا اقتراحاً، في السبعينات، إلى وزارة المالية، يقضي باستحداث نظام

= ستصدر بهذا الشأن، واستثنى من ذلك الأمور الضرورية الطارئة (براءة ذمة، بيع مؤسسة، وفاة مكلف، حل شركة. . .) لكنه أوجب أن يكون تكليف الدرس صادراً عن رئيس الدائرة المختصة وأن يكون إعلام التعديل موقعاً من المراقب والمراقب الرئيسي المختصين ورئيس الدائرة. ويعتبر كل إعلام تعديل غير مقترن بهذه التواقيع لاغياً ويلاحق مصدره. وغني عن البيان أن هدف هذا التعميم هو حماية المكلف، والحؤول دون الإجراءات الكيفية التي تكاثرت الشكاوى منها.

(١) نشير إلى أن رئيس الجمهورية اللبنانية أصدر بتاريخ ١٦ تشرين الثاني (نوفمبر) ١٩٩١ المرسوم رقم ١٩٣٧ المتعلق بتحديد مهام النيابة العامة المالية وصلاحياتها وقد جاء في مادته الأولى: «أُنشئت لدى النيابة العامة لدى محكمة التمييز بمقتضى المادة ٣١ من المرسوم الاشتراعي الرقم ١٥٠ تاريخ ١٩٨٣/٩/١٦، نيابة عامة مالية تخضع لسلطة النائب العام التمييزي». كما نصت مادته السادسة المعدَّلة بالمرسوم ٣٠٩٤ تاريخ ١٩٩٣/١١/٢٥ على ما يلي: «يشمل اختصاص النيابة العامة المالية تحديداً:
١ ـ جميع الجرائم المنبثقة عن مخالفة أحكام قوانين الضرائب والرسوم في مختلف المرافق والمؤسسات العامة وفي البلديات بما في ذلك الضرائب الأميرية والبلدية والجمركية ورسوم المخابرات السلكية واللاسلكية.
٢ ـ الجرائم المتعلقة بالقوانين المصرفية والمؤسسات المالية والبورصة ولا سيما في قانون النقد والتسليف.
٣ ـ الجرائم المتعلقة بقوانين شركات المساهمة المدنية والتجارية وجرائم الإفلاس إضراراً بالدائنين.
٤ ـ الجرائم التي تنال من مكانة الدولة المالية وجرائم تقليد وتزييف العملة والأسناد العامة والطوابع وأوراق التمغة واختلاس الأموال العمومية».

«البطاقة الضريبية» التي تحدّ من تلك الظاهرة السيِّئة، أسوة بما هي عليه الحال في مصر، حيث صدر القانون رقم ٨٢ لسنة ١٩٧٣ لهذه الغاية. ويبدو أن الاقتراح لم يعدُ كونه اقتراحاً، فبقي إلى جانب اقتراحات جدية أخرى قدَّمناها، ومنها مشروع قانون باستحداث «ضريبة اليتيم»، حبراً على ورق، فلم يترك أثراً، ولا أثار غباراً، وربَّما كان مردّ ذلك إلى حكمة بليغة جداً لا يدرك فحواها سوى عقول المؤمنين بفلسفة تنويم المقترحات الجادة، آمنةً مطمئنةً مرتقبةً رحمة ربِّها، في أدراج المكاتب!!

وبالرغم من هذا الواقع، فإن الودَّ المفقود ذاته الذي أشرنا إليه غير مرة، في سياق وصف العلاقات القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلَّفين، ليَدْفَعُ الإدارة الضريبية بدورها إلى مكافحة التهرُّب الضريبي والغش الضريبي، عن طريق التحقّق من صحة واردات المكلفين وأرباحهم الخاضعة للضريبة بطرق وأساليب تندرج في إطار «الرقابة» التي نعالجها على الفور، وأعني بها «الرقابة على التحقق» كما نعالج، في فصل خاص، ظاهرتي التهرُّب والغش الضريبي وتحديد مهام النيابة العامة المالية وصلاحياتها.

٣ ـ الرقابة على التحقق:

لبيان المقصود من عبارة «الرقابة على التحقق»، لا بدَّ من العودة أولاً إلى جملة من النصوص القانونية (القديمة الملغاة، أو الحديثة المرعية الإجراء) لكي نتبيَّن من خلالها معنى «مراقبة التحقق».

أ ـ من الرجوع إلى المرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ١٩٦٣/١٢/١٣ الذي وضع مشروع قانون المحاسبة العمومية موضع التنفيذ، يتبيَّن لنا أن المادة ٣٩ منه نصَّت على ما يلي:

«يؤمن الرقابة على مختلف عمليات طرح الضرائب والرسوم التي

تتولّى أمرها مديرية المالية العامة، **جهازٌ لمراقبة التحقق**، تحدّد صلاحياته وكيفية ممارسته أعماله بمرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير المالية».

ب ـ من الرجوع إلى قانون ١٩٤٤/١٢/٤ القاضي بإحداث ضريبة الدخل يتضح لنا أن المادة ٩٢ منه ذكرت في الفصل الثاني (حق الاطلاع وسرّ المهنة): «موظفي المالية المُناط بهم أمر التدقيق في الضريبة».

ج ـ ومن الرجوع إلى المادة ٣٢ من قانون موازنة ١٩٥٠ الذي عدَّل المادة ٩٢ الآنفة الذكر، يتضح أن المشترع استعمل لفظة «موظفي المالية المناط بهم أمر فرض الضرائب المباشرة».

د ـ ولدى مراجعة المادة ٣٤ من قانون موازنة ١٩٥٠، نرى المشترع يستعمل لفظة «**مأموري فرض الضرائب**».

هـ ـ ومن الرجوع إلى قانون ٢٠ كانون الأول ١٩٥١ (قانون ضريبة الأراضي) يتضح لنا استعمال المشترع عبارة «موظفي المالية المناط بهم فرض الضريبة».

على ضوء ما تقدَّم، نرى أن التسميات الواردة في البنود: «ب» و«ج» و«د» و«هـ» تتوازى في معانيها، وخلاصتها أن موظفي الضرائب الذين نسميهم في القانون الحالي: مراقبي الضرائب ومراقبي الضرائب الرئيسيين، فضلاً عن رؤسائهم التسلسليين، هم في الحقيقة موظفو التحقق الضريبي، أي طرح الضرائب والرسوم، أي المناط بهم أمر التدقيق في الضريبة، أي فرض الضرائب!

وإذن، فمراقبو التحقق في الحقيقة هم جميع مراقبي الضرائب، لأية فئة أو درجة انتموا، وبالتالي تكون التسمية الواردة في البند «أ» هي تسمية خاطئة أو ناقصة، وكان الأَوْلى أن يُسمَّى الجهاز المذكور في المادة ٣٩ من

قانون المحاسبة العمومية «جهاز المراقبة على مراقبة التحقق».

ولكن خلافنا مع المشترع في أمر التسمية التي اعتمدها ليست أمراً بالغ الأهمية. وأهم من كل هذا أن المراقبة على التحقق تتفرَّع إلى نوعين: .

ـ **الأول: المراقبة الإدارية** التي يجريها «مراقبو التحقق» (اعتماداً على النص الوارد في القانون) وعددهم المبدئي ستة، وفقاً للنصوص الراهنة، فضلاً عن الرؤساء التسلسليين لمراقبي الضرائب.

الثاني: المراقبة القضائية التي تقوم بها لجان الاعتراضات ومجلس شورى الدولة، وتتولَّى فيها مصلحة الواردات في وزارة المالية مهمة الدفاع عن وجهة نظر الدولة بواسطة «دائرة التشريع الضريبي»[1]، فضلاً عن رقابة ديوان المحاسبة.

---

(١) لمزيد من التفاصيل يراجع: د. فوزي عطوي، تحقق الواردات الضريبية والرقابة الإدارية والقضائية على التخقق، بيروت ١٩٧٧، ود. فوزي عطوي، الدعاوى الضرائبية أمام لجان الاعتراضات ومجلس شورى الدولة، رسالة لدبلوم التشريع الضريبي، بإشراف الدكتور عاطف صدقي، جامعة القاهرة، ١٩٧٣.

الفصل الرابع

أنواع الواردات العامة

١ ـ التطور التاريخي للواردات العامة:

بالعودة إلى التاريخ المالي، يستطيع الباحث أن يستخلص ملاحظتين اثنتين: **الأولى**، أن الواردات العامة تطوَّرت حجماً ونوعاً، **والثانية** أن الزيادة التي طرأت على الإنفاق شكَّلت العامل الأساسي الذي حتَّم البحث عن زيادة الواردات العامة.

ولقد تمثلت هذه الواردات، خلال العصور الوسطى، وفي بدايات العصور الحديثة، فيما ينجم عن أملاك الدولة المعروفة باسم (الدومين العام) Le Domaine public، وكانت هذه الأملاك تختلط بأملاك الملك على مستوى الدولة، أو بأملاك الأمير على مستوى المقاطعة.

ذلك أن الملوك كانوا قد تنازلوا لأمراء الإقطاع، في بداية العهود الإقطاعية في أوروبا، عن حق فرض الضرائب، الأمر الذي استلزم اعتماد الدولة وبصورة أساسية على مواردها من أملاكها (أي على دخلها من الدومين العام)، فلم تكن تلجأ، والحال هذه، إلى فرض الضرائب إلاَّ استثناءً، ولهذا فقد ظهرت التفرقة بين **المالية العادية** المتمثلة في الدخل من أملاك الدولة، وبين **المالية غير العادية** المتمثلة آنذاك في الضرائب والقروض.

إلاَّ أن السلطة المركزية عادت واستردَّت، في بداية العصور الحديثة، ما كانت تنازلت عنه لأمراء الإقطاع، من حيث فرض الضرائب، فلما

زادت نفقات القصور الملكية والجهاز الإداري معاً، ابتداءً من القرن السادس عشر، استتبعت تلك الزيادةِ اللجوء إلى فرض المزيد من الضرائب التي أصبحت، والحال هذه، تشكِّل المورد العادي، وسقطت بالتالي تلك التفرقة السابقة التي كانت قائمة بين المالية العادية والمالية غير العادية، على النحو الذي أسلفنا الإشارة إليه.

وقد جاءت الحروب بعد ذلك لتزيد في قوة الضغط على الدولة التي باتت مستلزمات نفقاتها الحربية أكبر من مواردها المتاحة، فاضطرت إلى البحث عن موارد أخرى تمثلت في القروض، وبذلك فقد عادت إلى الظهور مقاييس التفرقة بين المالية العادية والمالية غير العادية، إذ اعتبرت الضرائب ودخول أملاك الدولة في عداد النوع الأول العادي، فيما اعتبرت القروض، ومن بعدها الإصدار النقدي الجديد، في عداد النوع الثاني غير العادي.

ولم تكن هذه التفرقة المستجدة لتأتي من فراغ، ذلك أن الفكر المالي قد هدف، يومئذٍ، من وراء تبني التفرقة المذكورة، إلى أن يقتصر التجاء الدولة على الموارد غير العادية، عندما تضطرها الحاجة إلى تغطية النفقات غير العادية، كما هدف أيضاً إلى أن تكون القروض مرصودةً لتغطية نفقات تعطي دخلاً يكفي لمقابلة خدمات القرض، فائدة واستهلاكاً. وهذا يعني، في رأي الباحثين الماليين أن الفكر التقليدي يتطلَّب الاقتصار، في تغطية النفقات العادية، على الإيرادات العادية، وهي تلك التي تأتي من الدومين العام والضرائب، وهذا ما يشكِّل مضمون «توازن الموازنة» بالمعنى التقليدي(1). وعلى ذلك، فلا يوجد عجز في

---

(1) د. رفعت المحجوب: المالية العامة، ج ٢، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٦٨، ص ١١.

الموازنة إذا أدَّت الزيادة في النفقات العامة على الإيرادات العادية إلى خلق أموال عادية تغطي دخلاً أو تخلق خدمات على الأقل(١).

وتجدر الإشارة، في هذا الصدد، إلى أن قيام التفرقة بين الموارد العادية والموارد غير العادية، من جهة، وبين النفقات العادية والنفقات غير العادية، من جهة ثانية، قد أدّى في بعض الدول إلى التفرقة بين الموازنة العادية والموازنة غير العادية.

وفي خطوات لاحقة، بدأ نشاط الدولة يتّسع، ومع هذا الاتساع بدأ التوسُّع أيضاً في اللجوء إلى القروض العامة، فإذا أضفنا إلى ذلك تقدّم التحليل الاقتصادي، أدركنا السبب الذي من أجله ظهرت الصعوبة الجدِّية في تبنِّي مقاييس التفرقة التقليدية بين النفقات العادية والنفقات غير العادية.

وفي الوقت الحاضر، وبعد ما أسفرت عنه سياسة «البيريسترويكا» التي أدَّت إلى تبدُّل الكثير من الأوضاع السياسية والاقتصادية في الدول الاشتراكية، وفي طليعتها زوال اتحاد الجمهوريات الاشتراكية السوفياتية (الاتحاد السوفياتي) فالواضح أن استمرار اتساع أملاك الدولة، ولا سيما بسبب قوة التيار الاشتراكي من جهة، والتوسُّع في سياسات التأمين من جهة ثانية، قد أعاد إلى مداخيل «الدومين العام» أهميتها السابقة، ولا سيما في ظل الاشتراكيات الماركسية التي تمتلك الدولة فيها جميع وسائل الإنتاج.

٢ ـ مصادر الواردات العامة:

وإذا شئنا الانسياق في مسيرة التطوُّر التي شهدتها الدولة المعاصرة وواكبتها، بحيث أصبحت تنهض بمسؤولية التوازنين الاقتصادي والاجتماعي،

---

(١) يراجع: LAUFUNBERGER: Henri, Traite d'économie politique et de législation financière, T. 2, (Buldget et Trésor) Sirey, Paris 1948, p. 5.

فضلاً عن مسؤولية التنمية في كل مجالاتها، فإننا نلاحظ مدى اتساع نطاق الموارد العامة التي تطلَّبتها حاجة الدولة المعاصرة إلى زيادة الإنفاق لأجل النهوض بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها.

ويرى بعض كتّاب العلوم المالية أن هذه الواردات العامة تتمثل في: الضرائب، الرسوم، الأتاوات، ثمن منتوجات القطاع العام، أرباح عملية الإصدار النقدي، الهبات والهدايا، الغرامات، القروض العامة، اليانصيب والإصدار النقدي الجديد[1]، بينما يذهب كتّاب آخرون إلى أن هذه الواردات العامة تتمثل في: دخل أملاك الدولة (الدومين العام)، الضرائب، الرسوم، القروض، الإصدار النقدي الجديد، الإعانات الداخلية والأجنبية، الغرامات الجنائية، الجزية (بمعنى القانون الوضعي) أو التعويضات التي تعود إلى الحرب أو إلى غيرها من الأسباب[2]، كما يذهب باحثون وعلماء آخرون أيضاً إلى تقسيمات تتراوح شبهاً أو اختلافاً مع المصادر المذكورة.

لكن الدراسة المثلى لهذه الأنواع والمصادر من الواردات العامة، تستلزم تقسيمها وفقاً لطبيعتها، وهو ما حدا ببعض الدارسين إلى اتخاذ عدة معايير لتقسيم الواردات، وأهمها:

أ ـ مصدر الواردات العامة.

ب ـ سلطة الدولة في الحصول على الواردات العامة.

ج ـ مدى الشبه مع واردات القطاع الخاص.

د ـ مدى دورية الواردات العامة.

وفيما يلي ندرس ببعض الإيجاز كلاًّ من هذه المعايير:

---

(١) دراز، ص ١٧ وما يليها.

(٢) المحجوب، ص ٤.

أ ـ مصدر الواردات العامة: (الواردات الأصيلة والواردات المشتقة): والمقصود **بالأصيلة** تلك التي تحصل عليها الدولة من أملاكها (الدومين العام)، وأما **المشتقة** فيقصد بها تلك التي تحصل الدول عليها عن طريق اقتطاع جزء من ثروات الآخرين، وهذا يعني كل ما تحصل عليه الدولة من إيرادات غير إيراد الدومين العام.

ب ـ سلطة الدولة في الحصول على الواردات العامة: (الواردات الجبرية والواردات غير الجبرية): والمقصود **بالجبرية** تلك الواردات التي تحصل عليها الدولة بالإكراه، وأما **غير الجبرية** فهي تلك الواردات التي تحصل الدولة عليها بغير إكراه، ويتمثل هذا التميز من خلال الضريبة وهي جبرية، وثمن منتوجات المشروعات العامة وهو غير جبري[1].

ج ـ مدى الشبه مع واردات القطاع الخاص: (واردات الاقتصاد العام والواردات الشبيهة بواردات الاقتصاد الخاص): أما **واردات الاقتصاد العام** فهي التي تعتمد على السلطة السيادية للدولة، الأمر الذي يسيغ تسميتها أيضاً «الإيرادات السيادية»،وهي الضرائب والرسوم والإصدار النقدي الجديد، والغرامات الجنائية، واستيلاء الدولة على الأموال التي لا وارث لها. وأما **الواردات الشبيهة بواردات الاقتصاد الخاص**، أو «الواردات الاقتصادية» فهي المماثلة لواردات أشخاص القانون الخاص، مثل دخل المشروعات العامة، والقروض والإعانات.

د ـ مدى دورية الواردات العامة: (الواردات العادية والواردات

(١) نشير إلى أن بعض العلماء الماليين يعتبرون أن ثمة موارد عامة لا تدخل ضمن هذين التقسيمين العائدين لسلطة الدولة في الحصول عل الواردات العامة، يراجع:
H. Dalton: Principles of public Finance, London 1947, p. 27.

الاستثنائية): والمقصود **بالواردات العادية** تلك التي تحصل عليها الدولة بصفةٍ منتظمة ودورية، وهي دخل أملاكها (الدومين العام) والضرائب والرسوم، وأما **الواردات غير العادية (الاستثنائية)** فهي تلك التي تحصل عليها الدولة بصورةٍ غير منتظمة، وهي القروض والإصدارات النقدية الجديدة.

وفي ضوء هذه التقسيمات القائمة على المعايير التي أشرنا إليها، فإن عرضنا لأنواع الواردات سوف يتخذ منحى آخر، لأننا سنقصر الحديث عنها في مجال الضرائب (المباشرة وغير المباشرة)، والرسوم على اختلاف أنواعها، وسائر الواردات العامة التي تضمَّنتها أحكام التشريع الضريبي في لبنان. وأهمّها: القروض والأصدار النقدي الجديد.

الفصل الخامس

مفهوم الضرائب وخصائصها

١ ـ مفهوم الضريبة:

للضريبة معانٍ كثيرة، من الناحية اللغوية. ومن هذه المعاني: «ءانها واحدةُ الضرائب التي تؤخذ في الأرصاد والجزية»[١]. أما من الناحية الاصطلاحية فهي عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل خاص، وذلك بغرض تحقيق النفع العام. وهي أيضاً أداة لتوزيع الأعباء العامة[٢] un instrument de répartition des charges publiques. ويضيف بعض العلماء إلى هذا التعريف قولهم إنها المبلغ الذي تفرضه الدولة، وتقتطعه[٣] بصورة مباشرة[٤]، وذلك بغية تمييز الضريبة عن الإجراءات النقدية التي تؤدِّي ـ كما في حال تخفيض قيمة العملة ـ إلى الاقتطاع غير المباشر من ثروات الأشخاص.

ويذكر آخرون في تعريف الضريبة، أنها التكليف الذي تفرضه الدولة على الناس لأجل حاجاتها المبرمة ووفاء ديونها[٥]، كما يضيف بعضهم

---

(١) ابن منظور: لسان العرب المحيط، ج ٢، ص ٥٢٢.

(٢) يراجع: Impôts sur les revenus, T1. Ecole nationale des impôts, Paris, 1961.

(٣) المحجوب، ص ٢٨.

(٤) يراجع: DUVERGER, Maurice: Finance publique, Paris1965, 5ème éd. p. 201.

(٥) فارس الخوري، موجز في المالية العامة، دمشق ١٩٣٧، ص ١٩١.

إلى هذا التعريف قولهم: إنَّ الضريبة تُجبى أيضاً في سبيل تدخل الدولة فقط[1].

ومن خلال هذه التعاريف التي تحاول جلاء «مفهوم الضريبة» يمكن استخلاص العناصر التي تشكِّل خصائصها.

٢ ـ خصائص الضريبة:

ثمة أركان سبعة تبرز الخصائص الرئيسة للضريبة وهي على التوالي:

أ ـ إن الضريبة المعاصرة هي أداء نقدي لا عيني.
ب ـ إن الضريبة تُفرض وتُستأدى بصورة جبرية.
ج ـ إن الضريبة تُقتطع وتُجبى بدون مقابل.
د ـ إن الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام.
هـ ـ إن الضريبة تُفرض تعبيراً عن سياسة الدولة التدخلية.
و ـ إن الضريبة تُفرض وفقاً لقدرة المكلَّف على الدفع.
ز ـ إن الضريبة تُجبى بصورة نهائية.

وفيما يلي نبحث كلاًّ من هذه العناصر ـ الخصائص ببعض الإيجاز:

أ ـ إنَّ الضريبة المعاصرة هي أداءٌ نقدي لا عيني: وهذا يعني أن الضريبة تشكِّل اقتطاعاً مالياً من ثروة المكلَّف بها، وليست ـ كما كانت في السابق ـ أداءً عينياً يتجسَّد في كمية من حاصلات الأرض، أو في عدد من ساعات العمل. فلقد كانت الضريبة في العصور الوسطى تُفرض وتُجبى عيناً، في الشكل الذي عُرِف باسم «السُّخرة» وهو نوع من أنواع التزام (أو بتعبير أدق: إلزام) الأفراد بتقديم عمل معيَّن أو تسليم أشياء أو أجزاء المحاصيل.

---

(١) عواضة، المرجع السابق، ص ٤٣٢.

وقد كان هذا النوع من الضرائب العينية ملائماً للبلدان ذات الاقتصاديات العينية، أي تلك التي تقوم بشكل أساسي على المبادلة، ولا تعرف النقود إلاَّ في حدود ضيِّقة. وأما في البلدان ذات الاقتصاديات النقدية، كما هي حال الغالبية العظمى من البلدان في الوقت الحاضر، فإن مجال تطبيق الضرائب العينية هو مجال محدود جداً[1]، ومن هنا أنَّ الضرائب النقدية تشكِّل القاعدة العامة للضريبة، بالنظر إلى كونها أكثر ملاءمةً للاقتصاد النقدي وللنظام المالي والضريبي المعاصر، بينما لا يتوفر عنصر الملاءمة في الضرائب العينية، للأسباب الثلاثة التالية:

أولاً: إنَّ الضريبة العينية لا تتفق مع مبدأ العدالة في توزيع الأعباء المالية، لأنها إذ تفرض على كل مكلَّف بها أن يقدِّم كمية معيَّنة من المحاصيل أو عدداً من ساعات العمل، فإنما هي تسقط من حسابها اختلاف تكاليف الإنتاج من منتج إلى منتج آخر، كما تُسقط من حسابها أيضاً اختلاف قدرة الأفراد وطاقتهم على تحمُّل العمل.

ثانياً: إن الضريبة العينية تستلزم تكاليف مرتفعة تتجاوز تكاليف الضريبة النقدية، وبتعبير أوضح، إن الدولة تتحمَّل من النفقات في استئداء الضريبة العينية، كما في جمع المحاصيل ونقلها وتخزينها مثلاً، ما لا تتحمَّل مثله في استئداء الضريبة النقدية، فضلاً عما تتعرَّض له المحاصيل المذكورة من التلف الذي يُنقص أو يُسقط قيمتها، وهو أمرٌ غير وارد بالنسبة إلى الضريبة النقدية.

---

(١) مما يذكر أن لينين لجأ في مرحلة «السياسة الجديدة» إلى إحلال الضريبة العينية محل مصادرة المحصولات الزراعية بقراره المؤرَّخ في ٢١/ ٣/ ١٩٢١، وذلك بهدف تشجيع الإنتاج الزراعي، ورغبة في استيعاب حركة الاستياء التي كانت قد بدأت تشيع في الريف السوفياتي.

ثالثاً: إن الضريبة العينية غير ملائمة لنظام النفقات النقدية الذي يكرِّسه الفن المالي الحديث. ولما كانت الدولة المعاصرة ذات النظام الاقتصادي النقدي **تؤدِّي النفقات** المترتبة عليها **أداءً نقدياً**، فقد كان من البديهي والمنطقي في آنٍ معاً أن تكون **وارداتها نقدية** لكي تستطيع تلبية **النفقات النقدية**[١].

لكن بعض علماء المال يميلون إلى عدم الاعتداد «بالأداء النقدي» كخصيصة من خصائص الضريبة أو كعنصر من عناصر تعريفها، وذلك لأنَّ ثمة ضرائب كثيرة تُجبى عيناً في بعض الدول المتقدِّمة والنامية لأجل تحقيق بعض الأهداف المحدَّدة. وعلى سبيل المثال، فإن الضرائب الزراعية في كل من الصين وكوريا تُجبى عيناً لضمان الحصول على كميات المحاصيل الزراعية اللازمة للتصدير بطريق مباشر ولتخفيض الخسائر الناتجة عن انخفاض القوة الشرائية للنقود في حالة التحصيل النقدي[٢].

ومن الأمثلة أيضاً أن للمجالس المحلية في فرنسا حق فرض الضريبة، في صورة ساعات من العمل، بهدف حفظ الطرق المحلية والزراعية، ولكن مع ترك الحرية للمكلَّف بأن يختار بين أداء الضريبة نقداً أو عيناً.

ومن الأمثلة أخيراً أن من الجائز، في مصر، سداد ضرائب التركات ورسم الأيلولة بما يتوفر في التركة من سندات حكومية وشهادات استثمار وأوراق مالية مصرية أو أجنبية[٣].

---

(١) المحجوب، ص ٣٠.

(٢) Wald, H.P. «The recent experience of the Rupublic of Corea with tax collection in Kind», Conference on Agricultural taxation and economic developement, Massachusetts, U.S.A. 1954, p. 424 - 431.

(٣) د. عبد الحميد القاضي، انقضاء ضرائب الشركات، مجلة كلية التجارة ـ جامعة =

ورغم أهمية هذا الرأي، فنحن نرى أن أداء الضريبة عيناً لا يعدو بعض الأنواع الضريبية التي تشكِّل استثناءً على القاعدة، وأما القاعدة الأساسية القائلة بالأداء النقدي للضريبة فتبقى هي الأصلح في المجتمعات المعاصرة ذات الاقتصاديات النقدية.

ب ـ إن الضريبة تُفرض وتُستأدى بصورة جبرية: لما كان فرض الضريبة وجبايتها من أعمال السلطة العامة، فهي إذن تستند إلى الجبر من جهة وإلى الإكراه من جهة ثانية:

ـ إنها تستند إلى **الجبر**، لأن الدولة تتفرَّد في وضع النظام القانوني الضريبي، فتحدِّد بنفسها، ودون أن تتفق أو تتفاوض مع المكلف، وعاء الضريبة وكيفية جبايتها. ومما يعزِّز جبريّة الضريبة كونها نابعة من موافقة أعضاء السلطة التشريعية في الأنظمة البرلمانية الديمقراطية، ومن تجسيد هذه الموافقة في نصوص قانونية ملزمة.

وفي المقابل وخوفاً من إساءة السلطة التنفيذية تطبيق التكليف الضريبي، فقد نصَّت كافة الدساتير على ألاَّ تفرض ضريبة أو تلغى أو تُعدَّل إلاَّ بقانون يوافق عليه أغلبية ممثلي الأمة[1].

ـ وهي تستند إلى الإكراه، فيما إذا تمنَّع المكلف عن أدائها، حيث تستطيع الدولة اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبرية لأجل استئدائها. وهكذا فإن الجبر والإكراه هما من آيات تميّز الضريبة عن الأثمان التي يدفعها الفرد

= الاسكندرية، يناير ١٩٧٠، ص ١٨٩ ـ ١٩٤.

(١) كما في الدستور اللبناني مثلاً (م ٨١)، وكما في الدستور الدائم لجمهورية مصر العربية (م ١١٩) حيث يقول: «إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاؤها لا يكون إلاَّ بقانون».

مقابل مشترياته من خدمات المشاريع العامة، أو عن المساهمات أو القروض الاختيارية التي يقدِّمها الأفراد إلى الدولة بمحض إرادتهم، ولا سيما في الظروف القاهرة التي تواجهها الدولة، كما في الحروب والكوارث الطبيعية.

ج ـ **أن الضريبة تُقتطع وتُجبى بدون مقابل**: وهذه الخصيصة تستدعي بعض التفصيل، في إطار التطوُّر التاريخي الذي شهدته الضرائب، إذ كان العلماء الغربيون في القرن الثامن عشر يستندون إلى فكرة العقد الاجتماعي» Le Contrat social لأجل تعريف الضريبة، على أساس أن ثمة علاقة تعاقدية بين الدولة والفرد، تقوم الدولة بموجبها بتقديم خدمات الدفاع والأمن والمرافق العامة للأفراد، نظير دفع الأفراد ثمناً لهذه الخدمات يتمثل في الضريبة.

وفي الواقع، فإن عدداً من دساتير القرن الثامن عشر كرَّس هذه الفكرة، كما في دستور ولاية ماساشوستس الأميركية[١] الذي ينص على أن الضريبة هي مقابلٌ للمنافع التي تعود على الفرد من حماية الدولة لحياته وحريته وأمواله.

كما أن علماء آخرين ذهبوا إلى صياغة «الضريبة» على صورة عقد تأمين Contrat d'assurance، وبالتالي فقد عرَّفوا الضريبة بأنها قسط التأمين الذي يدفعه المكلف لكي يؤمِّن بها على حياته وأمواله[٢].

---

(١) وقد جاء النص الإنجليزي لدستور ماساشوستس، Massachusetts كما يلي:
«Each individual in the society has the right to be protected by in the enjoyment of his life, liberty, and property according to standing laws. He is obliged, consequently, to contribute his share of the expence ot this protection» (Alfred G. Buehler, Essay: «The Cost and benefit Theories» w.d. p. 4).

(٢) دراز، ص ٧٠.

ولا نحسبُ أن أحداً في حاجة إلى بذل كبير جُهْد من أجل الوقوف على مدى خطل الرأيين معاً:

ـ فهذا «**العقد الاجتماعي**»، الذي يفترضون فكرته لتعريف الضريبة، لم يثبت قيامه بأي دليل منطقيّ أو تاريخي، فيما بين الدولة والأفراد. وحتى لو صحَّ قيام مثله، استناداً إلى رغبة الأفراد، واختيارهم التنازل عن قسط من أموالهم ومن استقلالهم الفطري لمصلحة الدولة نظير تقديمها الخدمات العامة لهم، لكان من حق كل من هؤلاء الأفراد أن يشتري ما يشاء من تلك الخدمات، أو أن ينسحب تماماً من العقد، إذا رغب في ذلك الانسحاب. فضلاً عن كون الأخذ بهذه الفرضية يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على الطبقات الفقيرة التي تستفيد من خدمات الدولة بدرجة أكبر من استفادة الطبقات الغنية منها، وهو أمرٌ يجعل من العسير على الدولة تحقيق أهداف العدالة الاجتماعية، ناهيك بالمساواة أمام القانون الضريبي بالنسبة إلى الأفراد، بصرف النظر عن غناهم وفقرهم.

ـ ثم إن الأخذ بفكرة «**عقد التأمين**» بين الأفراد والدولة يقتضي، على افتراض وجوده أيضاً، أن تؤدي الدولة للفرد المؤمّن عليه لديها، تعويضاً عن كل ما يلحق بشخصه أو بماله من أضرار، وهو أمرٌ مستبعدُ التصوُّر، على الأقل في أذهان من تبقت لديهم ذرّاتٌ من العقل السليم!!

صحيح أن الدولة تحرِّك الدعوى العامة ضد الجاني، وصحيح أنها قد توقِّع عليه العقاب الرادع، ولكنها لا تعوِّض الأضرار التي لحقت بالمجني عليه. ولو أن الدولة كانت فعلاً في موقع «المؤمّن» والفرد في موقع «المؤمَّن عليه» لكان دورها قد تقلَّص من جديد إلى دور الدولة الدركية الحارسة التي تهتم، وحسبُ، بإقامة العدل وحفظ الأمن في

المجتمع، وهو ما يتنافى مع النشاط الاقتصادي المتزايد الذي تقوم به الدولة المعاصرة، تدخلاً، وعناية، وإنماءً.

ومن هنا أن خَطَل الموقفين، على النحو الذي أسلفنا، وبالتالي سقوط فكرة «المقابل» تجاه «الضريبة» المؤداة، قد حفزا الفكر المالي الحديث على الاتجاه نحو فكرة **«التضامن الاجتماعي»** la solidarité sociale لتبرير فرض الضريبة[1]. ذلك أن الدولة المعاصرة باتت تشكِّل ضرورة اجتماعية واقتصادية تسعى لتحقيق النفع العام، من خلال النشاطات الشمُولية المدى، والمتشابكة الاتجاهات؛ ولما كانت الصعوبة تقارب الاستحالة في مجال تحديد مدى انتفاع كل فرد على حدة من هذا «النفع العام» الذي تحققه الدولة، فقد بات من البديهي والمنطقي في آنٍ معاً أن يتضامن الجميع لتمويل نشاطات الدولة، بحيث تصبح «الضريبة»، والحال هذه، نتيجة لموجب التضامن الاجتماعي، بصرف النظر عن مدى «النفع الخاص» الذي يحققه دافع الضريبة من مجموع النفع العام المتحقق.

د ـ إن الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام: تأسيساً على الخصيصة السابقة التي خلصنا بنتيجتها إلى القول إن الضريبة تُجبى بحكم موجب التضامن الاجتماعي بين الأفراد، فإن ثمة خصيصة رابعة للضريبة تتجلَّى في كونها تهدف إلى تحقيق النفع العام، وهو ما درجت دساتير القرن الثامن عشر، بصورة خاصة، على تأكيد معناه، خشية أن تستخدم الحصائل الضريبية في إشباع حاجات الحكام من ملوك وأمراء، لا حاجات الشعوب التي تدفع التكاليف الضريبية. وفي القرن العشرين نقرأ النص الذي أسلفنا من الدستور اللبناني (المادة ٨١) وفي استهلاله: «تفرض الضرائب لأجل المنفعة العمومية».

---

(١) المرجع السابق، ص ٧١.

وعلى الرغم من استقرار مبدأ تحقيق النفع العام كأساس للضريبة، حتى ولو لم تنص عليه الأحكام الدستورية والقانونية المرعية، فإن علماء الاقتصاد لم يتفقوا على المقصود بعبارة «النفع العام».

فالاقتصاديون الكلاسيكيون وجدوا في العبارة المذكورة تغطيةً، وحسب، للنفقات العامة التقليدية، أي أنهم وجدوا في الضريبة وسيلة لتوفير الأموال اللازمة والكافية لتغطية النفقات العامة، من دون أن يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في تغيير البنيان الاقتصادي أو في تعديل العلاقات الاجتماعية السائدة.

وهكذا، فقد رأى الكلاسيكيون في الضريبة **أداةً ماليةً حيادية**، وممّا مهّد لهذا التصوُّر في ذهن الاقتصاديين الكلاسيكيين كونهم قد رأوا في النقود نفسها أداة محايدة، علماً بأن الضريبة لا تعدو كونها تحويلاً لمبلغ نقدي من الثروات والمداخيل الخاصة إلى خزينة الدولة. ولما كان التحليل الاقتصادي الحديث للنقود[1] قد أنكر مسألة حياد النقود، فقد ترتب على ذلك إنكار مسألة أخرى هي حياد الضريبة التي لا يمكنها ـ بأي صورة من الصور، بل وحتى لو لم تهدف إلى ذلك ـ التزام جانب الحياد أو عدم التأثير في البنيان الاقتصادي والاجتماعي القائم.

ومن هنا فإن **موقف الاقتصاديين المعاصرين** قد استبعد تصوُّر «الضريبة المحايدة»، خصوصاً وأن مثل هذا التصوُّر يستلزم امتناع أي تغيير في المراكز النسبية للمكلفين، أو في التصرفات والقرارات الاقتصادية المتخذة على مستوى الأفراد والقطاع الخاص.

---

(١) د. فوزي عطوي، في الاقتصاد السياسي: النقود والنظم النقدية، دار الفكر العربي ـ بيروت، ١٩٨٩، ص ١١٩ وما بعدها.

ومن المؤكَّد أن هذا التصوُّر الذي تجاوزه الزمن كان مرتبطاً ارتباطاً بديهياً بمنطق الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الذي كان يرى في تدخل الدولة ـ أيِّ تدخل منها ـ إخلالاً بالتوازن الطبيعي للقوى التلقائية، وتحويلاً لجزءٍ من موارد المجتمع عن استخداماتها المثلى التي لا يحققها، في منطق الفكر الكلاسيكي، سوى القطاع الخاص[1].

ولئن تكن فكرة «الضريبة المحايدة» قد سادت لفترة معينة، في ظل توجهات الفكر الاقتصادي الكلاسيكي، إلاَّ أنها كانت صعبة التحقيق على المستوى العملي التطبيقي، إذ لا ينكر أحد مدى ما للضريبة من الأثر الاجتماعي والاقتصادي، سواء بالنسبة إلى توزيع الثروات والمداخيل، أو بالنسبة إلى سلوك المنتجين والمستهلكين، أو فيما عنى الاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية، واختيار الفن الإنتاجي، وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية (وربّما تنفيرها)، وعلى أطوار التقلبات الاقتصادية، ومعدلات النمو السكاني وسائر المتغيرات التي تطرأ على النشاط الإنساني العام[2].

هـ ـ إن الضريبة تفرض تعبيراً عن سياسة الدولة التدخلية: وهذه الخصيصة هي نتيجة طبيعية ومنطقية للخصيصة السابقة، ولا سيما أن الضريبة ـ على نحو ما قدمنا ـ لم تعد أداةً ماليةً محايدة، بل أصبحت أداةً تدخلية توظفها الدولة في خدمة الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والصحية والتربوية وما إليها، وذلك استجابة من الدولة لدورها المرصود في التدخل والعناية والإنماء وتحقيق النفع العام والرفاهية العامة.

---

(١) د. حامد عبد المجيد دراز، أسس السياسات المالية بين القديم والحديث، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، ١٩٧٣.

(٢) مبادىء الاقتصاد العام، المرجع نفسه، ص ٧٣.

وإذا أعدنا عجلة التاريخ المالي والضريبي القهقرى، وجدنا أن الدولة، حتى في ظل فكرة الحياد الضريبي، لم تستنكف عن اتخاذ الضريبة وسيلة للتدخل في إطار سياستها الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق أغراض غير مالية من وراء فرض الضرائب.

فقد فُرضت **الضرائب والرسوم الجمركية** على البضائع الأجنبية رغبة في حماية الصناعة الوطنية من المنافسة غير المتكافئة، كما فُرضت أنواع من **الضرائب الاستثنائية** على رؤوس الأموال، بهدف مصادرة بعض الثروات، أو بهدف إعادة توزيع الثروات والمداخيل، واستُحدثت الضريبة التصاعدية التي لا تطاول سوى الشرائح المرتفعة من المداخيل والأرباح، وأُقِرَّ بعض الإعفاءات والتسهيلات الضريبية رغبة في تشجيع النشاطات والصناعات الجديدة التي تحتاج الدولة إليها.

والآن، وفي ظل **توجهات الفكر الاقتصادي المعاصر** القائل بوجوب ممارسة الدولة سياسةً اقتصادية تدخلية، فقد بات دور الدولة بارزاً في توجيه النشاط الاقتصادي، والحدّ من غلوائه، في إطار من ضمان الحرية الاقتصادية المنظمة التي ترفض الانكماش والتقوقع من جهة، كما ترفض الفوضى والانفلات من جهة ثانية. والدولة تمارس هذه السياسة بكل ما أتيح لها من الوسائل والأدوات الكفيلة بتحقيق النفع العام، والتوازن الاجتماعي، والتنمية الاقتصادية الشاملة.

وهكذا فقد باتت الضريبة اليوم من أكثر الأسلحة التدخلية مَضاءً، لأَنها تجاوزت تحقيق الهدف المالي الصرف إلى الإسهام، في حدود الإمكان، في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

ويبقى أن ننبّه إلى ضرورة حسن استخدام السلاح الضريبي؛ فهو

سلاح ذو حدَّين: إنه يعيق المسيرة الاقتصادية إذا ما أُسيء استخدامه، ولكنه يدفع هذه المسيرة إلى الأمام إذا ما كان محكوماً بأساليب الاستخدام الرشيد الهادف إلى توجيه النشاط الاقتصادي وإلى التأثير في المتغيرات الاقتصادية.

و ـ إن الضريبة تفرض وفقاً لقدرة المكلَّف: فالمبدأ العام أن الضريبة تفرض وفقاً لطاقة المكلَّف بها، وبعد حسم التنزيلات والإعفاءات القانونية المقرَّرة في التشريع الضريبي المطبق في الدولة، وهذا المبدأ العام يستجيب بالتأكيد لمفاهيم العدالة والإنصاف، ويجنِّب المكلَّفين عبء الرزوح تحت وطأة موجباتٍ لا طاقة لهم بها.

أما في الواقع، فالدولة بما لها من سلطات تشريعية وتنفيذية وقضائية تعمد إلى فرض الضرائب، وتحديد أوعيتها، وأسعارها، وأساليب تحصيلها، ومواعيد دفعها، وإجراءات الاعتراض عليها والمقاضاة بشأنها، من دون أن تلتزم التزاماً قاطعاً لا بمعيار «قدرة المكلف على الدفع»، ولا بدرجة يساره أو إعساره، ولذلك فقد تجنَّب معظم علماء المالية النصّ في تعريف الضريبة أو في تبيان خصائصها على أنها «تفرض وفقاً لقدرة المكلف»، لأن مثل هذا التعريف غير دقيق، فضلاً عن كونه يُفضي إلى استبعاد فرض أي ضريبة على أساس آخر ترى الدولة اعتماده للتكليف الضريبي.

وانطلاقاً من هذا الواقع، وهو بالطبع واقع مغاير للمبدأ العام النظري، نلاحظ أن الدولة، انطلاقاً من الخصيصة الضريبية السابقة، أي كون الضريبة تعبيراً عن السياسة الداخلية، لا تُراعي قدرة المكلف ولا طاقته على الدفع، عندما تدعوها الظروف الاجتماعية المؤدية أو المتداخلة مع الظروف الاقتصادية إلى تحديد النسل أو إلى تشجيعه، وإلى تشجيع بناء

المساكن الجديدة أو إلى حفز المواطنين على العمل:

ـ فعندما يحابي التشريع الضريبي العازب على المتزوِّج، ويحدِّد الحد الأقصى للإعفاء الضريبي، نظير الأعباء العائلية، من دون النظر إلى عدد أفراد الأسرة الواحدة، وعندما يزداد سعر الضريبة مع ازدياد أفراد الأسرة، فإن كل ذلك يناقض مبدأ «التكليف الضريبي وفقاً لقدرة المكلف»، وذلك لأن غاية المشترع، في هذا المجال، تتجه نحو الحد من النسل.

ـ ولكن عندما يزيد القانون نسبة ٥٠ بالمئة مثلاً من قيمة الضريبة على من يبلغ الثلاثين وهو عازب، أو نسبة ٢٠ بالمئة على المتزوِّج عندما يبلغ الثلاثين أيضاً إذا لم يكن له أولاد (وآخر هموم القانون أن يكون عقيماً أو مريضاً!!)، فذلك يتنافى بدوره مع مبدأ قدرة المكلف على الدفع، ويهدف بالتالي إلى التشجيع على زيادة النسل.

ـ وعندما يقدِّم النظام الضريبي إعفاءات هامة أو يفرض أسعاراً ضريبية منخفضة على المساكن الجديدة، وأسعاراً ضريبية مرتفعة على المساكن القديمة، فهو بذلك لا يراعي قدرة المكلف وطاقته على الدفع، بل يهدف إلى تشجيع هدم الأبنية وإنشاء أبنية جديدة مكانها، استجابةً لضرورات التقدُّم ولمتطلبات التنظيم المدني.

ـ وعندما فرضت فرنسا عام ١٩٤٨ ضريبةً طريفة اسمها «ضريبة الكسالى»!!! فإنها أزرت بكل مبادىء القدرة على الدفع، لأن هدفها كان تشجيع المواطنين على العمل والإنتاج، خصوصاً بعدما تفشت ظاهرة انتشار المتسكعين ـ إلى اليوم ـ على ضفاف نهر السين، وهم يعرفون باسم «Clochards». وقد أجاز المشترع الفرنسي، يومئذٍ، تعزيزاً لجدية «ضريبة

الكسالى» إمكانية لجوء الدولة إلى تحصيل هذه الضريبة عن طريق الإكراه البدني[١].

ـ ولا بُدَّ أخيراً من الإشارة إلى أن الضرائب غير المباشرة التي تصيب الغني والفقير على قدم المساواة تتناقض تمام التناقض مع مبدأ قدرة المكلف على الدفع، وهو ما سنوضحه بالتفصيل عندما نعرض لخصائص هذا النوع من الضرائب فضلاً عن خصائص الضرائب المباشرة.

ز ـ **إن الضريبة تُجبى بصورة نهائية**: وهذه الخصيصة هي من البديهيات، إذ أن الضريبة تُفرض وتُجبى من المكلف بصورة نهائية لا عودة عنها، خصوصاً وأنها ليست قرضاً يُرَدُّ ويُسدَّدُ مع حلول أجله. ولو كانت الضريبة تُجبى بصورة مؤقتة لكان في ذلك سببٌ من أسباب الخلل في إعداد الموازنات العامة، أو في قطع الحسابات، خصوصاً إذا ما اتضح أن ما جِبي لم يكن مطابقاً لما هو متوقّع، سواء تمثّل عدمُ المطابقة في الزيادة أو في النقصان.

على أننا نخالف رأي القائلين بأن المكلَّف لا يمكنه استرداد المال الذي دفعه على سبيل الضريبة بأي شكلٍ من الأشكال[٢].

ولنستدرك أولاً بالقول إن ما يثبت توجبه نهائياً كضريبة مفروضة على المكلف هو غير قابل للاسترداد، وبأي شكل من الأشكال. لكن بعض التكاليف الضريبية قد يعتورها بعض الشوائب أحياناً، ولهذا فإن باب انتصاف المكلف من الدولة التي كلفته بالضريبة بغير وجه حق، لم يوصد في وجهه، وإنما أجازت له جميع قوانين الضرائب حق مراجعة الدائرة

---

(١) د. محمد عبد الله العربي: موارد الدولة، جامعة فؤاد الأول، ١٩٤٩، ص ٤٣١.
(٢) كما في «المالية العامة» لعواضة، ص ٤٣٣.

المالية المختصة، وبعدها لجنة الاعتراضات إذا جاء قرارها رفضاً علنياً أو ضمنياً، ومن ثم حق الاستئناف أمام مجلس شورى الدولة، فإذا جاءت نتيجة قرار لجنة الاعتراض، أو قرار مجلس شورى الدولة لصالح المكلف، فإن ما كُلِّف به من ضرائب غير متوجبة يصبح مستوجباً الإعادة إلى المكلف المعترض أو المستأنف، وهذا ما يؤكِّد بأن ثمة أشكالاً معيَّنة حدَّدها القانون لأجل استرداد ما دفعه المكلف من ضرائب بغير وجه حق.

الفصل السادس

الأنظمة الضريبية وأنواع الضرائب

المُلاحظ، من خلال استجلاء النظم الضريبية واستقرائها، أن ثمة عدداً من الضرائب يختلف، نوعاً وصورةً، ما بين دولة ودولة، وأن لكل من هذه الضرائب مزايا وعيوباً تتجلّى من خلال عملية التقييم التي تخضع لها، في المستويين العلمي النظري والعملي التطبيقي.

ولهذا فإن الأنظمة الحديثة لا تقتصر على نوعٍ واحد من أنواع الضرائب وحسب، وإنما تتخيَّر مزيجاً متكاملاً من الضرائب المتنوعة، وتصوغ هذا المزيج المتكامل في صور تنظيمية فنية تلائم الأهداف المجتمعية التي تسعى السياسة الضريبية خصوصاً، والمالية عموماً، إلى تحقيقها، وفي هذا يتجلّى سر الاختلاف القائم بين نظام ضريبي ونظام ضريبي آخر.

ولا ريب أن النظام الضريبي الأمثل الذي تتبناه الدولة وتحاول النجاح في تطبيقه بصورة تؤمِّن الوفرة والعدالة في استئداء الموارد الضريبية، يتوقف على معرفتها التامة بما في المجتمع من إيديولوجيات ومن ظروف سياسية واقتصادية واجتماعية، فضلاً عن انتهاجها السبيل الأقوم لأجل تحقيق أهدافها في الرفاهية والنماء، انطلاقاً من الفهم العميق للأسس العلمية التي تقوم عليها سياستها المالية، والضريبية منها بوجه أخصّ.

وإذا كان نطاق بحثنا مقتصراً، من حيث المبدأ، على نوعي الضرائب: المباشرة وغير المباشرة، فإن هذا الاقتصار لا يعفينا من موجب

الإلماح، ولو بإيجاز شديد، إلى مختلف الأنواع والصور الضريبية السائدة، في العالم المعاصر. وعلى هذا الأساس نشير إلى الأنواع التالية:

أ ـ الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

ب ـ الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال.

ج ـ الضرائب على الثروة.

د ـ الضرائب على الدخل.

هـ ـ الضرائب على الإنفاق.

ز ـ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

وفيما يلي كلمة وجيزة عن كل من الأنواع الضريبية الستة. وأما النوع السابع (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة) فنرصد له بحثاً تفصيلياً، استجابة منّا للحدود المرسومة لمنهجية الدراسة:

١ ـ الضريبة الوحيدة والضرائب المتعدِّدة:

وهو تقسيم يستند إلى عدد الضرائب المكوّة لهيكل النظام الضريبي. ويرى أنصار الضريبة الوحيدة (التي نعتقد أنها ضريبة نظرية وحسب) أن من مزاياها: تحقيقها العدالة، وبساطة إجراءاتها، وبُعدها عن التعقيد، وانخفاض تكاليف جبايتها، وتعذُّر التهرُّب منها.

لكن أنصار الضرائب المتعدِّدة لا يرون للضريبة الوحيدة ما يراه لها مؤيِّدوها من مزايا: فصعوبة تحديد الوعاء الضريبي الأوحد تنفي إمكانية تحقيق مبادىء العدالة الضريبية، ولذلك فإن فرض الضرائب المتعدِّدة على الأوعية الضريبية المختلفة، وبإعباء متفاوتة، هو الأقرب إلى تحقيق مفهوم العدالة.

ثم إن اعتماد الضريبة الوحيدة على مصدر وحيد، يُعرِّضها لانخفاض

حصيلتها، ولا سيما إذا ما لحق القحط بهذا المصدر في إحدى السنوات. كما أن اعتماد الدولة ضريبة وحيدة لتغطية نفقاتها العامة، من شأنه أن يجسِّم أعباء هذه الضريبة أمام المكلف، بينما تعدُّد الضرائب وتنوُّعها من شأنهما تخفيف عبء الضنريبة عن عاتق المكلف، فضلاً عن كون جسامة العبء الناجم عن الضريبة الوحيدة سوف يحمل المكلف حملاً على التهرُّب من دفعها، وهو ما يؤدي في المقابل إلى ازدياد تكاليف تحصيلها، فضلاً عن تكاليف مكافحة التهرُّب الضريبي. وغني عن البيان أن نجاح المكلف ـ وبمعونة أصحاب الاختصاص أو نواطير الكرم!! ـ في التهرُّب من الضريبة الوحيدة، يجنّبه تحمُّل قسطه في الأعباء العامة؛ ومن المعلوم أن تهرُّب المكلف من كافة أنواع الضرائب أمر بالغ الصعوبة، إن لم نقل إنه مستحيل بكل تأكيد.

وإذا أضفنا إلى كل ما تقدَّم أن الضريبة الوحيدة، كائناً ما يكون وعاؤها الدقيق وتنظيمها الفنّي الرشيد، لا تستطيع أن تحقق أهداف السياسة الضريبية والمالية في الدولة المعاصرة، أدركنا السبب الذي من أجله نجد أن معظم الأنظمة الضريبية تقيم كيانها على أساس تعدُّد الضرائب وتنوُّعها.

٢ ـ الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:

والضريبة الأولى تفرض على المكلف بصفته فرداً في المجتمع، لا بصفته متموِّلاً، فالفرد إذن هو الوعاء الضريبي، ومن هنا تسمية الضريبة على الأشخاص، عبر التاريخ: ضريبة الفرد أو ضريبة الرؤوس.

وإذا كانت الضريبة على الأشخاص (ضريبة الرؤوس) قد شكَّلت في الماضي موارد حكومية محلية أو مركزية بالغة الأهمية، إلاَّ أنها فقدت أهميتها مع ظهور الأنظمة الحديثة، إذ عجزت تلك الضريبة بحصيلتها

المتواضعة عن الإيفاء بما استجد في الدولة المعاصرة من حاجات اقتصادية مرتبطة بتزايد نشاطاتها التدخلية في معظم الميادين.

ثم إن تطور الأسس العلمية التي تقوم عليها الضريبة قد شفَّ عن مدى فشل الضريبة على الأشخاص في مجال تحقيق العدالة الضريبية، أو في تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي حفَّز الدول المعاصرة نحو اتخاذ «الأموال»، لا «الأشخاص»، أوعية للضريبة، أياً تكن صورة هذه الأموال، وسواء أكانت عاملاً من عوامل الإنتاج أم عائداً من عوائده، وسواء أكانت أيضاً تتمثل في عقار أم في منقول، في صورة سلعة استثمارية أو استهلاكية، أو أخيراً في صورة دخل أو ثروة أو إنفاق[١].

٣ ـ الضرائب على الثروة:

وهي تُدعى أيضاً، الضرائب على الذمة، ويقصد بها تلك الضرائب التي تُفرض على كل ما يمتلكه المكلف من أموال منقولة أو غير منقولة، وبصرف النظر عن اعتبارات الإنتاجية أو الدخل، أي بصرف النظر عن دورها في العملية الإنتاجية. على أن بعض التشريعات يستخدم تعبير «الضريبة على الثروة» في غير هذا المعنى، ويطلقه بالتالي على الضريبة

---

(١) رغم استنكاف الدول المعاصرة عن استخدام الضريبة على الأشخاص، إلاَّ أن بعض الحكومات المحلية في الولايات المتحدة الأميركية يستخدم بعض صور الضرائب على الرؤوس بمقادير ضئيلة تتراوح بين دولار واحد وأربعة دولارات كشرط لممارسة الفرد حقه الانتخابي، بهدف الربط بين واقع الضريبة وعملية التصويت، بحيث يشعر الجميع بمسؤوليتهم في اختيار العناصر الصالحة للحكم (هامش دراز، ص ٨٤) ويراجع في تفصيل ذلك:

Groves Harold M., Financing Governement, Harold Richmant and Winston inc., New York 1965, p.p. 410-411 (Chap. 13).

السنوية المتكررة التي تفرض بسعر منخفض، بحيث يمكن أداؤها من الدخل[١].

ومن المعروف أن الثروة العقارية أحرزت قصب السباق في تاريخ الفكر المالي، فكانت تفرض «ضرائب الثروة» عليها، قبل أن فرضت عليها ضرائب الدخل بزمن طويل، وذلك لأن العقارات تشكِّل ثروات مادية ملموسة وظاهرة لا سبيل إلى إخفائها أو إلى التهرُّب من دفع الضريبة المفروضة عليها، وهي لهذا السبب قد شكَّلت وعاءً ضريبياً يسهل على إدارة الضرائب التوصل إليه وتحصيل الضرائب المترتبة عليه[٢].

ورغم هذا المقام المتميز الذي بلغته الضرائب على الثروة العقارية، فإن تطور الفكر المالي ومن ثم ظهور الأوعية الضريبية المختلفة، وانعقاد شبه إجماع على الأفضلية التي لوعاء الدخل على وعاء الثروة، قد كان يفترض اختفاء الضرائب على الثروة أو التقليل من أهميتها، ولكن الواقع أثبت أن الضرائب على الثروة قد تعدَّدت، ولم تعد محصورة في «الثروة العقارية» وحدها بل تجاوزتها إلى كل عناصر الثروة، بمعناها الشامل، وتعدَّدت أساليب فرضها. وفي عداد هذه الأساليب نذكر:

أولاً: الضريبة التقليدية على الثروة: وهي التي تتخذ «الثروة» وعاءً لها، إلاَّ أنها تُفرض بأسعار منخفضة تتيح لمكلف سبيل دفعها من مجمل دخله، دون المساس بقيمة الثروة نفسها.

ثانياً: الضريبة الاستثنائية على الثروة: ويهدف اللجوء إليها إلى

---

(١) المحجوب، ص ٩٧ ـ ٩٨.

(٢) د. حامد عبد المجيد دراز، مذكرات في الضرائب العقارية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية ١٩٧١، ص ٢.

الحصول على موارد غير عادية، أو إلى مصادرة أجزاء من ثروات الأفراد، بغية إصلاح هيكل توزيع الثروات في المجتمع، خصوصاً إذا ما تراكمت بين أيدي أفراد أثروا بصورة استغلالية أو غير مشروعة، ولا سيما في أيام الحروب، وقد دُعيت في بعض الدول «**ضريبة الاغتناء**»، إلاَّ أن هذه الضريبة لم تسلم من النقد، لصعوبة التمييز بين الاغتناء المشروع والاغتناء غير المشروع.

ثالثاً: الضريبة على الزيادة العفوية في الثروة: ويشترط في توجب هذه الضريبة أن تكون الزيادة قد طرأت عفواً على ثروة الفرد من دون أن يكون قد أسهم بأي جهد في إحداثها، مثل الضرائب التي قد تفرض على جوائز اليانصيب، والضرائب على الزيادة في قيمة العقارات، وربما امتدَّت هذه الضرائب أيضاً لتشمل الزيادة الرأسمالية المحققة لبعض عناصر الثروة المنقولة مثل الأوراق المالية.

رابعاً: الضريبة على التصرُّف بالثروة: وهي تفرض عند انتقال ملكية الثروة من شخص إلى آخر، وهو انتقال لا يتم إلاَّ بناء على تصرُّف المالك في ثروته بإحدى الصور الناقلة للملكية. ولما كان الانتقال يتم إمّا في حياة المالك وإمّا بعد وفاته، فقد جرى التمييز بين نوعين: **الضرائب على التصرُّفات بالثروة بين الأحياء، والضرائب على التركات**.

أمّا **النوع الأول** فيُفرض غالباً على المشتري، وسعر الضريبة يكون معتدلاً في الغالب لأجل الحؤول دون تهرُّب المكلفين منها، وبذلك يزيد المحصول الضريبي منها. وأمّا **النوع الثاني**، فقد يفرض على مجموع التركة قبل توزيعها على الورثة، وقد يفرض على نصيب كل وارث توزيعها.

٤ ـ الضرائب على الدخل:

تتميز الضرائب على الدخل بخصائص جعلت الدول تُحِلّها محلّ الصدارة في نظمها الضريبية، وتعتمد عليها بصورة أساسية في تمويل نفقاتها العامة لأنها تشكِّل وعاءً ضريبياً غزيراً ومتجدِّداً، ثم لأنها سهلة القبول لدى المكلفين بها، ولأن لها من المزايا ما يجعلها أداةً طيِّعة من أدوات السياسة المالية الكفيلة بتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ولما كنا سنعرض بالتفصيل لهذه الضرائب عندما نتحدث عن الضرائب المباشرة، فإننا نكتفي في هذا المقام، بملاحظة سريعة حول التنصُّل المقصود الذي عمدت إليه غالبية التشريعات الضريبية، عندما تجنَّبت تعريف المقصود بالدخل[1]. لكن العاملين في مجال الضرائب موقنون تمام اليقين أن هذا التنصُّل إنما يهدف إلى إبقاء الباب مفتوحاً على مصراعيه أمام التعديلات التي قد ترى السلطة ضرورة لإدخالها على النظام الضريبي، في الوقت الذي تحسبه ملائماً لزيادة المحصول الضريبي.

٥ ـ الضرائب على الإنفاق:

وهي تُفرض على إنفاق الدخل في الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية، أي على الإنفاق غير الاستثماري، ومن هنا تعدُّد تسمياتها

---

(١) يذهب بعض علماء المالية إلى أنه من استعراض نطاق الضريبة على الدخل، يتضح بوجه عام أنها تسري على كل ما تنتجه رؤوس الأموال المنقولة، سواء أكان دورياً أم كان عرضياً، فلم يقتصر المشترع في تحديد معنى «الإيراد» لهذه الضريبة على الدخل بمعناه الفني المتضمن للدورية والتجدد، وإنما تعدّاه إلى الإيرادات العارضة، فهي ضريبة مفروضة إذن على الإيراد بمعناه الواسع (د. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي المصري، منشأة المعارف بالاسكندرية ١٩٨٥ ـ ص ٣٦).

من ضرائب على الاستهلاك Consuption Taxes، وضرائب على السلع Commodity Taxes، وضرائب على الإنتاج المحلي Excise Taxes، وضـرائـب علـى المبيعـات Sales Taxes، وضـرائـب علـى المشتـريـات Purchase Taxes، وضرائب على الاستعمال Use Taxes، وإن يكُنْ علماء المال يفضِّلون استخدام عبارة «**الضرائب على الإنفاق غير الاستثماري**» استجابة للملاحظة التي أبديناها، منذ قليل، في تعريفنا لها.

وغني عن البيان أن هذا النوع من الضرائب ـ على اختلاف تسمياته ـ لا يفـرض علـى دخـل المكلـف، بـل علـى مجمـوع عمليـات الإنفـاق الاستهلاكي (غير الاستثماري) أي على قيمة المعاملات التي يجريها، وهو ما يعرف باسم **الضريبة على «رقم الأعمال»** Chiffre d'affaires.[١]

ونشير إلى أن الضرائب على الإنفاق، ربما اقتصر فرضها في بعض النظم الضريبية على سلعة واحدة أو خدمة واحدة، وربما فرضت على عدد معيَّن من السلع والخدمات. ولكن أياً كان عدد السلع والخدمات التي تخضع لهذه الضريبة، فهي لا تعدو إحدى الصور الثلاث التالية:

أولاً: الضريبة على مرحلة واحدة، فبالرغم من تطور السلعة من حالة المادة الخام إلى مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك، فهي لا تخضع للضريبة إلاّ مرّة واحدة.

ثانياً: الضريبة التراكمية على كافة المراحل، بحيث تفرض على قيمة السلعة عندما تكون **مادة أوّلية**، ثم عند انتقالها **بعد التصنيع أو الإنتاج إلى** تاجر الجملة، ثم عند انتقالها إلى تاجر التجزئة (المفرّق) وأخيراً عند بيعها

---

(١) يـــراجـــع: TIXIER, Gilbert, Cours de Finances publiques comparées, Université du Caire 1966; J. Laferrière et M. Waline, Traité élémentaire de science et de législation financière, Paris, 1952.

من **المستهلك**. وضريبة «**رقم الأعمال**» التي أسلفنا الإشارة إليها تعتبر نموذجاً واضحاً لهذا النوع من الضرائب التراكمية.

ثالثاً: الضريبة على القيمة المضافة La Valeur ajoutée وهي تشبه الضريبة التراكمية في كونها تفرض على السلع والخدمات في كافة المراحل، لكن الفارق الأهم بينهما، أن **الضريبة التراكمية تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة، وفي كل المراحل**، بينما **الضريبة على القيمة المضافة**، وكما يدل اسمها، **لا تُفرض إلاّ على القيمة التي أُضيفت إلى السلعة، على تعاقب المراحل**. ولسوف نفرد فصلاً خاصاً بالضريبة على القيمة المضافة بعد أن أُقرَّت في لبنان بموجب القانون رقم ٣٧٩ بتاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠١.

٦ ـ الضرائب الجمركية،

وتسمَّى أيضاً «**الضرائب على الاستيراد والتصدير**»، وهي التي تُفرض على السلع والخدمات، عند اجتيازها الدوائر الجمركية، سواء عند دخولها **كمستوردات** أو عند خروجها **كصادرات**، خصوصاً وأن أوجه الإنفاق على السلع والخدمات لا تنحصر في إطار الدولة الداخلي، وإنما تتجاوزه إلى خارج حدودها، وهذا النوع هو من أقدم الضرائب التي عرفها المجتمع الإنساني.

وقد تُفرض هذه الضرائب على **قيمة السلعة**، فتكون **ضرائب قيميَّة**، **وقد تُفرض أيضاً على أساس مبلغ معيَّن لكل وحدة من وحدات السلع بصرف النظر عن قيمتها، فتكون ضرائب نوعية**.

وإذا كان الدافع الأساسي لفرض هذه الضرائب هو تحقيق هدف مالي يؤمِّن للدولة الحصول على موارد ضريبية هامة، بحيث تسمَّى والحال

هذه «ضرائب إيرادية»، إلاَّ أنها تفرض بدافع منع دخول بعض السلع إلى البلاد، فتُسمَّى عندئذٍ «ضرائب مانعة»، وربَّما فرضت أيضاً لحماية الإنتاج المحلي الوطني من منافسة الإنتاج الأجنبي، فتُسمَّى **«ضرائب حامية»**.

ونتتقل فوراً إلى البحث تفصيلاً في الضرائب المباشرة ثم في الضرائب غير المباشرة باعتبارها معاً تشكِّل جوهر النظام الضريبي.

الفصل السابع

الضرائب المباشرة
والضرائب غير المباشرة

١ ـ تمهيد:

لقد ثابر الفكر المالي الكلاسيكي، طوال عصورٍ، على اعتماد تقسيم الضرائب على الأموال إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وهو ما نعثر عليه في الغالبية العظمى من المصنَّفات التي خُصِّصت للمالية العامة وللتشريع الضريبي.

غير أن الأهمية التي كانت مرصودة، علمياً وعملياً، لهذا التقسيم، قد بدأت تخف رويداً رويداً إلى أن وصل الأمر إلى حدٍّ عزوف علماء المالية العامة المعاصرين عن اعتماده، نظراً لما تولَّد عنه من جدلٍ، وما أسفر عنه من خلافاتٍ فقهيةٍ بدأت ولمّا تنتهِ بعد، إذ تباينت وجهات نظرهم حول المعايير الواجبة الاعتماد لأجل التفرقة بين هذين النوعين من الضرائب.

وعلى الرغم من تعدُّد المعايير العلمية التي اتخذها المعاصرون للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، إلاَّ أنَّ أيّاً من تلك المعايير لم يثبت أمام النقد، وهكذا اتضح أن التوصُّل إلى مقياس أو معيار نهائي دقيق للتمييز والتفرقة بين نوعي الضرائب على الأموال كان أمراً متعذراً.

والواقع أن الضريبة التي انتهت، وفقاً للنظم المالية الحديثة، إلى كونها تفرض على الثروة، لا تعدو كونها ـ كائناً ما يكون موضوعها ـ **اقتطاعاً من بعض عناصر الثروة، أي اقتطاعاً من الدخل أو من رأس المال.**

وبديهي القول إن تتبُّع الثروة لأجل اقتطاع الضريبة منها، يمكن حصوله بإحدى طريقتين: **مباشرة أو غير مباشرة**، وهذا يعني الخيار بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، كما يعني الخيار بين نوعين من الموضوعات التي تُفرض عليها الضريبة[١]. فإذا عرضنا، ببعض الإيجاز، للطريقتين المذكورتين، أمكننا بالتالي درس المعايير المعتمدة للتفرقة بين ضريبة مباشرة وضريبة غير مباشرة.

٢ ـ طريقتا اقتطاع الضريبة من الثروة:

أ ـ **الطريقة الأولى**، يجري فيها تحديد عناصر ثروة المكلف، عند منبعها، وتكليفها بالضريبة مباشرة، وهي تحت يده. فتكون الضريبة قد فرضت، والحال هذه، **على وجود الثروة ذاتها تحت يد المكلف**، هذه الثروة التي قد تكون **دخلاً** أو رأس مال، فتكون الضريبة عليهما **«ضريبة مباشرة» على واقعة تملك الثروة.**

ب ـ **الطريقة الثانية**، يجري فيها تتبع الثروة لا لسبب واقعة وجودها في أيدي المكلف، وإنما وفقاً لتداولها أو استعمالها أو انتقالها، من خلال التصرفات والمعاملات التي يفترض أنها تزداد قيمةً وحجماً كلما ازدادت ثروة المكلف. وهكذا تكون الضريبة على تداول الثروة واستعمالها وانتقالها **«ضريبة غير مباشرة»**.

---

(١) محجوب ص ٥٦.

ولئن يكن علماء المالية العامة يبدون جملةً من الملاحظات بشأن هاتين الطريقتين، لا سبيل إلى تفصيلها في هذا المقام، فإن من المفيد أن نشير إلى أن الأنظمة المالية، على تباين الاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تحكمها، إنما تقوم في الواقع على المزاوجة والملاءمة بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة للاقتطاع الضريبي من الثروة، سواء بحكم وجودها أو بحكم انتقالها وتداولها واستعمالها. ومن هنا فإن عملية التوفيق والتوليف بين الطريقتين تشكِّل عنصراً رئيساً من العناصر التي يقوم عليها النظام المالي.

أما وقد ألمحنا بإيجاز إلى طريقتي اقتطاع الضريبة من الثروة، فيبقى أن نرسم علامة الاستفهام حول المعايير المعتمدة للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؟

٣ ـ معايير التفرقة بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

أ ـ المعيار الأول: المعيار الإداري: لقد رأى بعض العلماء الماليين أن المعيار الواجب الاتباع، في سبيل التفرقة بين نوعي الضرائب، هو المتعلِّق بالجهة التي تقوم بتحصيل الضريبة، وبطريقة تحصيلها:

ـ ففي إنجلترا، تعتبر الضريبة مباشرة إذا تمَّ تحققها بناء على الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة الضريبية، أو إذا تم تحصيلها من المكلف بواسطة هيئة رسمية. أما إذا كان تحققها لا يتطلَّب اتصالاً مباشراً بين المكلف والإدارة الضريبية، أو أن تحصيلها يتم بواسطة هيئات غير رسمية، فتعتبر الضريبة والحال هذه ضريبة غير مباشرة.

ـ وفي فرنسا، تعتبر الضريبة مباشرة، إذا كانت جبايتها تتم بناء على جداول تكليف إسمية، استناداً إلى السجلات التي تمسكها الإدارة الضريبية

سلفاً، ومنها أسماء المكلفين والمادة المكلفة بالضريبة. أما إذا كانت الضريبة لا تجبى بموجب الجداول المذكورة، نظراً لكونها غير متكرِّرة، ولا ثابتة، فعندئذٍ تعتبر **الضريبة غير مباشرة**.

على أن هذا المعيار الإداري قد تعرَّض لبعض المآخذ، لأنه يستند إلى طريقة التنظيم المالي التي تقرّها التشريعات، من حيث تحديد الجهة التي تقوم بتحصيل الضريبة، وطريقة تحصيلها، والجهة القضائية الصالحة للنظر في الاعتراضات ومن ثم في استئناف قرارات لجان الاعتراضات(١). وما دام أن التشريع الضريبي يختلف ما بين دولة ودولة، فمعنى ذلك أن المعيار الإداري نفسه يختلف أيضاً فيما بينهما، مما يعني أن اعتماد المعيار الإداري للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة يجعل التقسيم إقليمياً، ويسقط عنه صفة العموم والشمول، إذ قد تصبح الضريبة المباشرة في دولة ما، ضريبة غير مباشرة في دولة أخرى، والعكس صحيح أيضاً.

ومن المآخذ على المعيار الإداري أنه يتعارض مع التكييف المستقر في الفكر المالي لبعض الضرائب. فبعض الضرائب المباشرة في فرنسا (الضريبة على دخل العمل المعروفة باسم الضريبة على الرواتب والأجور في لبنان، والضريبة على إيراد القيم المنقولة) لا يجري تحصيلها استناداً إلى جداول التكليف الاسمية، وإنما تخصم عند المنبع (لدى أرباب العمل، أو لدى الشركات المصدرة لِلْقِيَم المنقولة). ثم إن بعض هذه الضرائب في إنجلترا لا تستوجب اتصالاً مباشراً بين المكلف والإدارة الضريبية، ولا تستوجب أيضاً قيام هيئة رسمية بتحصيله، ومع هذا فهو

---

(١) يراجع: - TROTABAS, Louis: Les finances publiques et les impôts en France, Paris 1953, p. 152.

يعتبر في عداد الضرائب المباشرة.

فعلى ضوء هذه المآخذ، يتضح أن المعيار الإداري المستند إلى التنظيم المالي الخاص بدولة، دون دولة، لا يصلح مقياساً علمياً لأجل التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة[1].

ب ـ **المعيار الثاني، راجعية الضريبة**: ويقصد بها معرفة المكلف الذي يستقر عليه العبء الضريبي بصورة نهائية، بحيث تكون الضريبة مباشرة إذا كان الشخص الذي يدفعها لخزينة الدولة هو نفس الشخص الذي كلِّف بها، وأما إذا استطاع المكلف بها أن ينقل عبئها إلى شخص آخر يقوم بدفعها للخزينة، فتعتبر الضريبة، وفقاً لهذا المعيار، **ضريبة غير مباشرة**.

ويذهب بعض علماء المالية العامة إلى أن في الإمكان أخذ معيار «راجعية الضريبة» بمعنيين اثنين.

أولاً: الراجعية الفعلية، وهي التي أشرنا إليها في السطور السابقة، إذ إن المعوّل عليه، ههنا، في وصف الضريبة (مباشرة أو غير مباشرة) هو التزام المكلف بها بعبئها نهائياً، أو نقل عبئها عن كاهله، إلى كاهل غيره.

ثانياً: الراجعية القانونية، أي الراجعية التي تستفاد من قصد المشترع، بحيث يُفهم من النص القانوني ما إذا كان هدف المشترع هو عدم نقل عبء

---

(١) نشير في هذا الصدد إلى التعديل الذي أدخله المشترع المصري عام ١٩٧٣ بموجب القانون رقم ٧٨ على نظام تحصيل الضريبة من بعض المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وللضريبة على أرباح المهن غير التجارية، بحيث اتجه نحو الاعتماد بصورة كبيرة على طريقة الحجز عند المنبع Stoppage à la source، ومع هذا فلم يؤدِّ التعديل المذكور إلى تغيير تصنيف هذه الضرائب من مباشرة إلى غير مباشرة (د. عبد الكريم بركات ود. حامد دراز، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية ١٩٧٤، ج ١، ص ١٩١ ـ ٢٠٢).

الضريبة من المكلف بها إلى غيره فتكون الضريبة مباشرة، وأما إذا انصرف قصده إلى نقل عبئها من المكلف بها إلى غيره، فتكون عندئذٍ ضريبة غير مباشرة[1].

ولقد سجل العلماء على هذا المعيار أيضاً عدداً من المآخذ، سواء أُخذ بمعيار الرجعية القانونية أو بمعيار الراجعية الفعلية، إذ ليس من الميسور على الدوام تبيُّن القصد الذي انصرفت إليه إرادة المشترع، فضلاً عن أن الخبرة دلّت مراراً على أن آخر هموم المشترع الانشغال بفكرة راجعية الضريبة. وحتى لو أمكن فهم قصد المشترع فعلاً، فكثيراً ما يتناقض التطبيق العملي مع التوجيه النظري.

وإذا كانت الراجعية القانونية، على مثل هذه الحال، فليست الراجعية الفعلية أحسن منها حالاً!! فالفكرة بحد ذاتها تشكِّل ظاهرة بالغة التعقيد، إذ لا يمكن أن نعرف مقدماً أين سيستقر العبء الضريبي بصورة نهائية، وذلك لأن بعض المكلفين ينجح في بعض الظروف، في نقل عبء الضريبة إلى غيره، ولا ينجح في ظروف مغايرة في نقل عبء الضريبة نفسها، بل يلتزم بأدائها نهائياً إلى خزينة الدولة. فهل يعني هذا أن الضريبة تكون محكومة بالظروف المؤاتية أو غير المؤاتية للمكلف، فتصبح هي نفسها مباشرة مرة، وغير مباشرة مرة ثانية؟ وهل في هذا الافتراض شيء من المنطق العلمي السليم؟

لا بل إننا نذهب إلى أبعد من هذا الافتراض، لنطرح افتراضاً آخر، إذ ربَّما استطاع المكلف، ودائماً وفقاً للظروف، أن ينقل جزءاً من الضريبة

---

(١) دراز، ص ١٨٦؛ محجوب، ص ٦١. ويراجع أيضاً:
- Edgard Allix, Traité élémentaire de sciences des Finances et de législation financière française. Paris, 1931, p. 468.

المترتبة عليه إلى كاهل غيره، ولا ينجح في نقل الجزء الآخر منها، فماذا تعتبر الضريبة، والحال هذه: هل نعتبرها ضريبة مباشرة وضريبة غير مباشرة في آنٍ معاً؟ وإذا اعتبرت كذلك، افتراضاً، فأية جدوى تبقى لمعيار الراجعية عندئذٍ، من أجل التمييز بين الضرائب، المباشرة منها وغير المباشرة؟

ج ـ المعيار الثالث: نوعية الوعاء الضريبي: ونحنُ نرى، انطلاقاً من طريقتي اقتطاع الضريبة من الثروة، اللتين أسلفنا البحث فيهما، أن أفضل المعايير التي يمكن اتباعها للتمييز بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة هو المعيار الذي **يستند إلى نوعية الوعاء الضريبي من حيث استمراريته ودوامه، أو من حيث تقطعه وارتباطه بظروف حركة الثروة لا بحركة وجودها**. وهذا المعيار لا يتضارب، في مطلق الأحوال، مع المعيارين السابقين اللذين يقول بهما علماء المالية العامة، وإنما يتكامل معهما، ويفوقهما دقةً ووضوحاً.

إن وعاء الضريبة، في نهاية الأمر، هو مال الفرد[1]. فإذا كان هذا الوعاء من نوع ثابت ومستديم ومستمر، كما هو الحال بالنسبة إلى التملُّك وممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة الدائمة، فإن الإدارة الضريبية تفرض التكاليف على هذا الوعاء الضريبي بصورة اسمية ودورية، وتكون الضريبة والحال هذه مباشرة. أما إذا كان الوعاء الضريبي غير ثابت وغير مستقر، وإنما هو مرتبط بتصرفات متقطعة ووقائع ظرفية عارضة، فعندئذٍ تصبح الضريبة غير مباشرة. إذ من المتعذر تتبُّع التصرفات والوقائع المذكورة إلاَّ عند حصولها، وبالتالي يكون من المتعذر أيضاً تكليفها بموجب جداول إسمية دورية كما هي الحال بالنسبة للضريبة المباشرة.

---

(١) د. محمد عبد الله العربي، موارد الدولة، جامعة فؤاد الأول، القاهرة، ١٩٤٩، ص ١٤١.

وتقتضي الأمانة العلمية أن نعزو الفضل إلى صاحبه، فنشير إلى أن العالم الفرنسي De Foville قد دعا إلى معيار قريب من المعيار الذي ندعو إليه وذلك في مقال قديم له يعود إلى أواخر القرن التاسع عشر(١).

فعلى ضوء هذا المعيار، متكاملاً مع المعيارين السابقين، نخلص إلى القول بضرورة الإبقاء على تقسيم الضرائب على المال أو الثروة إلى «مباشرة» و«غير مباشرة»، انطلاقاً من استمرارية الوعاء الضريبي أو عرضيته، وبذلك فليس ثمة ما يبرِّر الحماسة التي تتصف بها بعض الكتابات، في علم المالية العامة، والتي تدعو إلى إسقاط تسمية مستقرة في الأذهان(٢)، لأجل اعتماد تقسيمات أخرى للضرائب على الأموال تقوم على جمع الضرائب المتآلفة في طبيعتها والمتشابهة في خصائصها في قسم واحد(٣)، علماً بأننا لم نغفل حتى هذا التقسيم المقترح حين أسلفنا البحث المفصل في كل الضرائب على الثروة، والضرائب على الدخل، والضرائب على الإنفاق، عندما درسنا قبل الآن «أنواع الضرائب».

وننتقل على الفور إلى تقييم كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

٤ ـ تقييم الضرائب المباشرة:

لما كانت عملية «التقييم»(٤) إطلاقاً تعني التعرف إلى قيمة الشيء،

---

(١) يـراجـع: DE FOVILLE, in «Economiste Français, 1e Septembre 1883, EDGARD ALLIX, ibid, p. 498.

(٢) محجوب، ص ٦٦.

(٣) دراز، ص ٨٨.

(٤) يتشدَّد المتزمِّتون في استخدام لفظة «التقييم» ويصرُّون على استعمال لفظة «التقويم»، رغم أن معنى اللفظة الأخيرة هو التصويب والتصحيح، وفي أي حال فإن مجمع اللغة =

فقد كان لا بدّ إذن من أن تتناول هذه العملية ما يحصى لذلك الشيء من المزايا وما يحصى عليه من المآخذ. وتقييم الضرائب لا يخرج عن هذا الإطار، ومن هنا أن للضرائب على تعدُّد أنواعها، جانباً من المزايا، وجانباً آخر من المآخذ. فكيف نقيِّم أولاً الضرائب المباشرة؟

أ ـ مزايا الضرائب المباشرة:

تتلخص المزايا العائدة للضرائب المباشرة في الأمور الأربعة التالية:

أولاً: انتظامها وثباتها النسبي[1]: **والانتظام** ناجم عن كون الضريبة دورية ومرتبطة بمواعيد محدَّدة. أما **الثبات** فلكونها لا تتعرَّض، من حيث المبدأ، للتقلبات الاقتصادية الشديدة إلاَّ في حدود ضيِّقة، وذلك على عكس الضرائب غير المباشرة التي تتأثر بتلك التقلبات التي تنعكس على الإنتاج والاستهلاك ومختلف مظاهر النشاط الاقتصادي.

لكن ميزة الثبات بدأت تفقد أهميتها رويداً رويداً، بعد أن تجاوز فرض الضريبة المظاهر الخارجية إلى المداخيل الحقيقية. فبينما كانت الضرائب المباشرة تتركز بصورة أساسية على المداخيل المتأتية من العقارات أي من القيم التأجيرية العقارية، فقد أصبحت أوعيتها الحالية أوسع من ذلك، بحيث باتت تتناول الأجور والأرباح التجارية والصناعية، وأرباح المهن الحرة. ومن البديهي القول إن هذه المداخيل، إذا ما قيست بالمداخيل العقارية الثابتة، تبدو ذات طبيعة متغيِّرة، وهذا التغيُّر يتنافى بالطبع مع ميزة الثبات التي كانت تتصف بها الضرائب المباشرة في الماضي.

= العربية في القاهرة أجاز استعمال «التقييم» بقراره في الجلسة الثامنة من جلسات الدورة الرابعة والثلاثين لعام ١٩٦٨.

(١) يراجع: Edgard Allis, ibid, p. 470.

ثانياً: سهولة رفع سعرها: وترتبط هذه الميزة بالميزة السابقة المزدوجة، أي الانتظام والثبات، وذلك عائد إلى وضوح العناصر التي تفرض عليها الضريبة المباشرة، بحيث يصبح من السهل على الدولة، عندما تهدف إلى الحصول عل موارد إضافية، أن ترفع سعر الضريبة فينجم عن ذلك ارتفاع حجم المحاصيل الضريبية، علماً بأن الدولة لا تجد سبباً يدفعها إلى رفع سعر الضريبة إلاَّ إذا واجهت أزماتٍ وحروباً ترتّبت عليها نفقات استثنائية، فتضطر والحال هذه إلى رفع سعر الضريبة لتحقيق الموارد الاستثنائية الكفيلة بتغطية تلك النفقات.

ثالثاً: استجابتها لقاعدة الملاءمة: وذلك مرده إلى كون الضريبة المباشرة تُفرض على مكلفين معروفين جيداً من جانب الإدارة الضريبية، ولذلك فإن الدولة تستطيع أن تطبّق عليها قاعدة الملاءمة أكثر مما تستطيع تطبيقها على الضرائب غير المباشرة.

و«**قاعدة الملاءمة**» هذه تتجلَّى في تمكين الإدارة الضريبية من تخيُّر طريقة دفع الضريبة، وشروطه، ومواعيده الملائمة لكل فئة من فئات المكلفين، فضلاً عن إمكانية تقسيط دين الضريبة على فئات أخرى لا تتيح لها ظروفها الاقتصادية الصعبة أن تؤدِّي الضريبة بكاملها، دفعة واحدة، إلى خزينة الدولة.

رابعاً: استجابتها لاعتبارات العدالة: ففي الضريبة المباشرة تستطيع إدارة الضرائب أن تراعي ظروف المكلف الشخصية، مثل الأعباء العائلية التي تُثقل كاهله، والظروف التي حقّق فيها دخله، ومصدر هذا الدخل، وتكاليف الحصول عليه.

وربما اقتضت مبادىء العدالة إقرار بعض الإعفاءات الضريبية بالنسبة

إلى المداخيل الصغيرة والمحدودة، أو إقرار التنزيلات العائلية أو خصم تكاليف الدخل من الوعاء الضريبي.

وربما اقتضت العدالة أيضاً تخفيض الضريبة أو رفعها ـ عملاً بقاعدة الملاءمة الآنفة الذكر ـ وذلك بالنظر إلى مصدر الدخل أو بالنظر إلى الوعاء الضريبي، بحيث تتدرَّج الضرائب المباشرة، ارتفاعاً أو انخفاضاً، تبعاً لمقدرة المكلف بالضريبة.

ب ـ المآخذ على الضرائب المباشرة:

وفي مقابل المزايا الأربع التي تتصف بها الضرائب المباشرة، فثمة مآخذ أربعة تقابل تلك المزايا، وهي تتلخص في النقاط التالية:

أولاً: النقص في مرونتها: فالضريبة المباشرة لا تقدِّم، عادة، محاصيل تتصف بالمرونة الكافية. وإذا كان الانتظام والثبات من مزايا هذه الضريبة، نظراً لعدم تأثرها الشديد بالتقلبات الاقتصادية، الأمر الذي يترجمُه عدم انخفاض محاصيلها بصورة فادحة خلال الأزمات، فإن من المآخذ عليها أن هذه المحاصيل لا يترجمها ارتفاع ملحوظ، أثناء فترات الازدهار والانتعاش، مما يعطِّل على الخزينة العامة الاستفادة من نتائج الازدهار الاقتصادي.

ويستخلص العلماء الماليون من مزيتي الانتظام والثبات، ومن دورية الموارد من الضريبة المباشرة، مأخذاً فرعياً يتركَّز على كون محاصيلها الضريبية تأتي متأخرة، إذ يفصل بين المحاصيل والمحاصيل عام كامل(١).

ثانياً: تعدُّد إجراءات جبايتها: إن اتجاه الفكر المالي الحديث إلى

---

(١) محجوب، ص ٦٩.

تقدير قدرة المكلف، ضريبياً، في ضوء دخله الحقيقي لا في ضوء المظاهر الخارجية للثروة، فضلاً عن تقدير الظروف الشخصية والعائلية التي يجري إدخالها في حساب تقدير ثروته، استجابة لمقتضيات العدالة الضريبية، قد أدّى إلى تعدُّد الإجراءات الخاصة بجباية الضريبة المباشرة، وإلى ضخامة الجهاز الضريبي، في الوقت الذي لا تتطلَّب جباية الضرائب غير المباشرة مثل ذلك التعدُّد في الإجراءات ولا مثل هذه الضخامة في الجهاز الضريبي.

ثالثاً: محدودية المكلفين بها: من المعروف أن الضريبة المباشرة ليست في عداد الضرائب العامة، أي الضرائب التي يستقر عبئها على الجميع، كما هي الحال في الضرائب غير المباشرة. ولهذا، فكثيراً ما تخرج الدولة، ولا سيما في ظل الأنظمة الديمقراطية والاشتراكية، عن قاعدة عمومية الضريبة، فتقرّر إعفاء بعض الفئات من بعض الضرائب المباشرة، وبذلك يصبح المكلفون بالضرائب المباشرة محدودي العدد، فتنخفض محاصيل هذه الضرائب، قياساً على المحاصيل المتأتية من الضرائب غير المباشرة.

رابعاً: ثقل عبئها على المكلف: فبينما لا يشعر المكلف بعبء الضريبة غير المباشرة، لكونها تدفع بصورة ظرفية ومتقطعة، فإن المكلف الذي يدفع الضريبة المباشرة مرة واحدة في السنة يشعر بثقل عبئها عليه، وينجم عن ذلك أمران هما من الأهمية بمكان: **الأول**، محاولة المكلف تخفيف هذا العبء عن نفسه عن طريق التهرُّب من الضريبة، **والثاني**، تشدُّده في مراقبة الإنفاق الحكومي لأجل التأكد من أن التكاليف الضريبية تنفق في مصارفها الصحيحة، ولا تتعرَّض للهدر والضياع!!.

٥ ـ تقييم الضرائب غير المباشرة:

وكما هو الحال في تقييم الضرائب المباشرة، فإن عملية تقييم

الضرائب غير المباشرة تسفر عن عدد من المزايا وعن عدد آخر من المآخذ:

أ ـ مزايا الضرائب غير المباشرة:

تتلخص مزايا الضرائب غير المباشرة في النقاط الثلاث التالية:

أولاً: سهولة دفعها: فالمكلف بالضريبة غير المباشرة لا يحس بثقل وطأتها، كما ذكرنا منذ قليل، لأنه لا يدفعها مباشرة إلى الخزينة، وإنما تختفي هذه الضريبة في ثنايا أثمان السلع التي يحصل عليها. إن المكلف لا يفكِّر بتجزئة ما يدفعه عن هذه السلع إلى ثمنٍ أصلي وإلى ضريبة مزيدة على هذا الثمن، ولذلك فإن الضريبة غير المباشرة تذوب في الإنفاق، ولما كانت السلع التي يحصل عليها المكلف متعدِّدة الأنواع، فينجم عن ذلك ارتفاع الحصيلة الضريبية منها[١].

ثانياً: استمرارية تحصيلها: وهذه الاستمرارية متحققة طوال السنة المالية، وهي مفيدة جداً ـ ولا سيما في أولى شهور السنة ـ في تمويل الموازنة العامة، وذلك خلافاً للضريبة المباشرة التي لا تتحقق ولا تُجبى إلاّ مرّة واحدة في السنة المالية.

ثالثاً: مرونة حصيلتها: ولقد أسلفنا القول بأن الضريبة غير المباشرة، على عكس الضريبة المباشرة، تتأثر جداً بالظروف الاقتصادية، وهذا يعني أن حصيلتها مرنة، فهي تزداد تلقائياً في فترة الازدهار والانتعاش بسبب ازدياد حجم الإنتاج والاستهلاك وتداول الثروة، وهي بالطبع تنخفض في فترات الانكماش والكساد.

---

(١) يراجع: EDGARD Allis, ibid, p. 473.

ب ـ المآخذ على الضرائب غير المباشرة:

وفي مقابل المزايا الثلاث التي تختص بها الضرائب المباشرة، فإن ثمة مآخذ ثلاثة تقابلها، وهي التالية:

أولاً: سرعة تأثرها بالانكماش الاقتصادي: فقد رأينا، من قبل، أن من مزايا هذه الضرائب اتصافها بالمرونة. ولكن مرونتها تشكِّل سلاحاً ذا حدَّين: فهي باستجابتها للتقلبات الاقتصادية، تسفر عن محاصيل ضريبية مرتفعة في حالات الرخاء الاقتصادي، وهذه مزية بالتأكيد. لكن مرونتها نفسها من شأنها أن تفضي إلى انخفاض سريع في محاصيلها الضريبية في حالات الانكماش الاقتصادي، فتصبح مرونة الضريبة غير المباشرة، في مثل هذه الحالة، مأخذاً يُحسب عليها، لا مزية تُحصى لمصلحتها!.

ثانياً: تعدُّد إجراءاتها وشكلياتها: وهو مأخذ لا يقتصر في الحقيقة على هذا النوع من الضرائب فحسب، إذ إن حرص الإدارة الضريبية على إغلاق أبواب التهرُّب أو الغش أمام المكلفين يستلزم منها اتباع عدد من الشكليات والإجراءات التي تعيق الإنتاج وتداول الثروة، سواء بالنسبة إلى الضرائب غير المباشرة أو بالنسبة إلى الضرائب المباشرة من باب أولى.

ثالثاً: عدم تناسبها مع القدرة التكليفية: فلكل مكلف قدرةٌ تستوجب أن تكون هي موضع التكليف الضريبي، إلاَّ أن الملاحظ بالنسبة للضرائب غير المباشرة أنها لا تتصف فقط بعدم التناسب مع القدرة التكليفية، وإنما تتجه إلى التناسب معها تناسباً عكسياً. فمن المعروف أن الحصيلة الكبرى من الضرائب غير المباشرة تتأتى مما يُفرض منها على السلع الضرورية، وهذه السلع تستوعب القسط الأكبر من المداخيل المنخفضة، بحيث يتضح أن الضرائب غير المباشرة تصبح أشد عبئاً على الطبقات الاجتماعية الفقيرة

التي تخصص من مداخيلها نسبة أكبر مما يخصصه الأغنياء للحصول على السلع الاستهلاكية، وهو ما يعرف بقاعدة «ارتفاع ميل الفقراء للاستهلاك أكثر من ميل الأغنياء».

وما دام أن هذا هو واقع الضريبة غير امباشرة، فينجم عنه أنها ضريبة لا تتلاءم مع فكرة العدالة، مما يدفع بعض الدول إلى إقرار إعفاء السلع الضرورية التي يستهلكها الفقراء أكثر من الأغنياء، من الضريبة غير المباشرة، وإلى رفع سعر الضريبة على السلع الكمالية التي يستهلكها الأغنياء أكثر من الفقراء، وبذلك يتحقق بعض التوازن في المعاملة الضريبية، وهو توازن من شأنه أن يعيد للضريبة غير المباشرة بعض التناسب مع المقدرة التكليفية.

ولا يخفى، في أي حال، أن هذه الإجراءات التي تعتمدها الدول، في بعض الأحيان، لتحقيق العدالة الضريبية تتعارض مع الرغبة في اجتناء الحصيلة الضريبية المرتفعة. والسياسة المالية التي تتبعها كل دولة على حدة هي التي تقرّر العدالة على الحصيلة أو أولوية الحصيلة على العدالة.

وفي مطلق الأحوال، فإن لكل من الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة سياستها الخاصة بها والمختلفة فيما بينها: ففيما تعتبر الضريبة المباشرة، بما تقرّره من إعفاء المداخيل المنخفضة، ومن التفرقة في المعاملة بين المداخيل، ومن تصاعد سعر الضريبة، **ضريبة ديمقراطية**، فإن الضريبة غير المباشرة التي لا تتناسب مع القدرة التكليفية والتي يثقل عبئها على الفقراء أكثر من الأغنياء تعتبر **ضريبة غير ديمقراطية**[1].

ولئن يكن خير الأمور الأواسط، فإن المبالغة والتطرُّف في فرض

---

(١) يراجع: EDGARD Allis, ibid, p. 473.

هذه الضريبة أو تلك يجب أن يُستبعَدا، لئلاَّ تتحوّل سياسة المبالغة في فرض الضريبة المباشرة لوناً من مصادرة أجزاء من الثروات المتوسطة والكبيرة، وقهراً للذين يملكون لصالح الذين لا يملكون، وهذه هي السياسة التي تنتهجها الأنظمة التي تتخذ «**التقدمية**» شعاراً لها. وأما المبالغة في فرض الضريبة غير المباشرة فهي سياسة الأنظمة المسماة «**رجعية**»، لأنها تهدف إلى قهر الذين لا يملكون لصالح الذين يملكون[١].

وبقي أن نشير أخيراً إلى ارتباط البنيان الضريبي بالبنيان الاقتصادي للدولة، ويتضح مدى هذا الارتباط من خلال الأهمية النسبية المرصودة للضرائب غير المباشرة في اقتصاديات الدول المتخلِّفة أو (بالتعبير المهذب) النامية أو الآخذة في طريق النموّ، كما يتضح الارتباط نفسه من خلال ما هو مرصود من الأهمية النسبية أيضاً للضرائب المباشرة في اقتصاديات الدول المتقدمة.

---

(١) محجوب، ص ٧٢.

الفصـل الثامن

الضريبة على القيمة المضافة

١ ـ تمهيـد:

بتـاريـخ ١٤ كـانـون الأول (ديسمبـر) ٢٠٠١، صـدر القـانـون رقـم ٣٧٩[١] المتعلق بالضريبة على القيمة المضافة في لبنان، على أن يبدأ تطبيقه اعتباراً من أول شباط (فبراير) ٢٠٠٢.

والقانون الذي ظهر، للوهلة الأولى، وكأنه عمل مفاجىء مرتجل يهدف إلى الاستجابة للطلبات التي قدمت إلى لبنان بغية الموافقة على دخوله في الشراكة الأوروبية، ومنظمة التجارة العالمية، ومنطقة التجارة العربية، كانت قد جرت محاولات جادة ومتعدِّدة لاستحداثه، بهدف السير في طريق الإصلاح الضريبي، بعدما بات النظام القائم والذي يعود تاريخه إلى ما يقارب نصف قرن من الزمان، غير قادر على التكيُّف بصورة جذرية مع التحوُّلات الاقتصادية، في ظل حركة العولمة القائمة على قدم وساق، خصـوصـاً وأن المتـوقـع مـن تلـك التحـولات، علـى الصعيـديـن الإقليمـي والدولي، إلغاء الرسوم الجمركية بصورة تدريجية، وضرورة البحث بالتالي عن مورد ضريبي جديد ووفير يحل محل تلك الرسوم المرشحة للإلغاء.

ولا يخفى أن هذا القانون وغيره من المشاريع التي ظلَّت موضع بحث من قبل اللجان الخاصة بدرس إمكانات استحداث ضرائب جديدة،

---

(١) نشر قانون الضريبة على القيمة المضافة في العدد رقم ٦٣ من الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ ٢٤ كانون الأول (ديسمبر) ٢٠٠١.

من بينها الضريبة على ممارسة المهنة، والضريبة التي جرى إقرارها في شباط (فبراير) ٢٠٠٣ بمعدل ٥٪ على فوائد الودائع المصرفية، ناهيك بالتعديلات المقترحة على الضرائب الراهنة، كل ذلك كان يهدف، فضلاً عن الإصلاح الضريبي، إلى لجم تصاعد الدين العام من جهة، وإلى معالجة، ولو جزئية، للعجز الكبير في الموازنة العامة.

٢ ـ مفهوم الضريبة وميزاتها:

وقد حدَّدت وزارة المالية في المنشور الذي أصدرته بعنوان «معلومات عامة عن الضريبة على القيمة المضافة» مفهوم هذه الضريبة بالقول (ص ٤): «إن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية، وتطبق وفقاً لكمية الاستهلاك، وبمعنى آخر تلحق القيمة التي يدفعها المستهلك من أجل الحصول على السلع أو على الخدمات».

كما بيَّنت الوزارة أيضاً الميزات العائدة لهذه الضريبة، فأكَّدت أن «الضريبة على القيمة المضافة» تتمتع بالميزات التالية:

(١) إنها ضريبة **عامة** أي أنها تطال مبدئياً جميع السلع والخدمات المستهلكة في لبنان، سواء أكانت وطنية المصدر أم أجنبية، أم كانت مستوردة من الخارج.

(٢) إنها ضريبة **غير مباشرة**، أي أنها لا تُجبى مباشرة من المستهلك، بل تُستوفى من المؤسسات الخاضعة لها، التي تعرض السلع والخدمات في كلٍّ من مراحل التصنيع والتوزيع والاستهلاك، وتحمل هذه المؤسسات الضريبة على المستهلك الأخير في السعر النهائي.

(٣) إنها ضريبة **حيادية**، أي أنها تطال كافة العمليات في الدورة

الاقتصادية، وتعتمد معدلاً وحيداً، ونتيجة ذلك، فهي لا تؤثر سلباً على هيكلية الأسعار، ولا تمسّ بالقواعد التنافسية التي تراعي الاقتصاد اللبناني.

والضريبة على القيمة المضافة هي أكثر الضرائب على الاستهلاك حياداً، وأقلها تسبُّباً للآثار السلبية أو التشوُّهات الاقتصادية، وهي تُفرض على المنتجات المحلية والمستوردة دون تمييز. وإعفاء السلع المصدَّرة من الضريبة على القيمة المضافة، يؤمِّن لها حيادية تامة إزاء التبادل التجاري الخارجي والداخلي.

وإن ما يضمن حيادية هذه الضريبة، هو مبدأ الحسم الذي يؤدي إلى تفادي تراكم العبء الضريبي، مهما تعدَّدت مراحل الإنتاج وتوزيع السلع والخدمات»[١].

٣ ـ أسبابها الموجبة:

وكما أن لكل قانون أسبابه الموجبة، فقد جاءت الأسباب الموجبة التي أعدتها وزارة المالية لمشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة من الوضوح بحيث تجاوز تبيان «الأسباب» إل التأكيد على الآثار الإيجابية التي تنتج عن القانون في حال إقراره وتطبيقه.

ففي هذه «الأسباب الموجبة» أن «تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يأتي في إطار إصلاح هيكلية النظام الضريبي اللبناني العام، الرامي إلى تخفيض العجز المالي والتضخم الناتج عنه، والذي لا يزال يفتقر إلى ضريبة عامة على الاستهلاك. فلبنان من الدول القليلة التي لا تفرض هذه

---

(١) معلومات عامة عن الضريبة على القيمة المضافة، منشورات وزارة المالية، بيروت، ص ٥. ويذكر د. عبد الرؤوف قطيش ١٣ ميِّزة للضريبة (يراجع: الضريبة على القيمة المضافة ـ دار الخلود، بيروت، ص ٢٣ ـ ٢٦).

الضريبة المطبقة في أكثر من ١٢٠ دولة[١]، كما أن هناك حاجة ماسة لزيادة إيرادات الخزينة التي سوف تؤمِّن الضريبة على القيمة المضافة جزءاً كبيراً منها[٢]، نظراً لقاعدتها الضريبية الواسعة إذ أنها تفرض على استهلاك السلع المنتجة محلياً، وتلك المستوردة على حدٍّ سواء.

إن إدخال الضريبة على القيمة المضافة يعكس المتطلبات الدولية والإقليمية التي يواجهها لبنان:

ـ فعلى **الصعيد الدولي**، هناك الشراكة المرتقبة مع الاتحاد الأوروبي، التي ترمي إلى إقامة منطقة تجارية حرّة بين الاتحاد والدول المتوسطية المرشحة للمشاركة، مع ما يؤدِّي إليه ذلك من تخفيض تدريجي للرسوم الجمركية، إلى أن تُلغى كلياً.

ـ وعلى **الصعيد الإقليمي** فهناك الاتفاقيات الثنائية مع بعض الدول المجاورة كسوريا ومصر، واتفاقية منطقة التجارة العربية الحرّة، التي تهدف إلى إلغاء القيود والرسوم على حركة السلع والخدمات بين لبنان والدول الأعضاء.

لكل هذه الأسباب، ولإيجاد مداخيل بديلة لواردات الجمارك، التي كانت تشكِّل جزءاً كبيراً من إيرادات الخزينة، أصبح لبنان بحاجة ماسة لاعتماد الضريبة على القيمة المضافة، وذلك بغية حماية المنتجات اللبنانية

---

(١) الواقع أن الإحصاءات تشير إلى أن لبنان هو الدولة الـ ١٢٦ التي تطبق قانون الضريبة على القيمة المضافة.

(٢) ذكر وزير المالية فؤاد السنيورة في حفل توقيع كتاب أمين صالح عن «الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق»، أن مردود هذه الضريبة، خلال العام الأول لتطبيقها، شكّل ٥٠٪ من مجموع الواردات (الكفاح العربي) و(النهار) و(الديار)، الجمعة ٣١ ـ ١ ـ ٢٠٠٣.

التي أضحت في وضع تنافسي صعب في السوق المحلي، مع المنتجات يقها، لمستوردة إثر تخفيض التعرفة الجمركية.

وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن الاعتماد على إلقاء عبء الضريبة الثقيل على المكلفين لتأمين مداخيل للخزينة، الأمر الذي يؤثر سلباً على الدورة الاقتصادية، إذ أن اقتطاع جزء كبير من أرباح المؤسسات والشركات يعيق ازدهارها وتوسعها، ويشجِّع المستثمرين الجدد على التوجه إلى بلدان أخرى.

أما الضريبة على القيمة المضافة، فتفرض عند الاستهلاك، على السلع وتقديم الخدمات من قبل شركة، مؤسسة أو فرد؛ إنّها ضريبة على الاستهلاك تتميَّز بتوزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من المكلفين، ولا تحصره بالفئة العاملة من المجتمع، كما أنها لا تفرض على الاستثمار والتوفير، وبالتالي نشاط المؤسسات، مشجعة الاستثمار ممّا يقوّي الدورة الاقتصادية.

ومن الناحية الإدارية، تدخل الضريبة مبدأ الرقابة الذاتية فيما بين المسجلين، ممّا يسهِّل عمل الإدارة، ويقلِّص إمكانية التهرُّب من الضريبة. فإذا أراد مورِّد السلع أو مؤدِّي الخدمات تخفيض قيمة الضريبة المتوجبة عليه، فمن مصلحة الشاري «فوترة» كامل المبلغ كي يتمكَّن، من خلال ممارسة حق الحسم، من استعادة الضريبة التي دفعها، ومن ناحية أخرى إذا بالغ الشاري عند «فوترة» قيمة الضريبة المدفوعة، فإنَّ من مصلحة مُسلِّمي السلع أو مؤدِّي الخدمات تسجيل قيمة الضريبة الحقيقية لتفادي دفع مبلغ أكبر من قيمة الضريبة المتوجبة فعلاً عليهم».

٤ ـ الضريبة بين معارضيها ومؤيِّديها:

أثار قانون الضريبة على القيمة المضافة لغطاً واسعاً، منذ أن كان بعدُ

مشروعاً يجري تداوله في المجلس النابي اللبناني، إلى أن أقره المجلس معدَّلاً، وبمادة وحيدة، في ظل معارضة ١٥ نائباً، وامتناع ٦ نواب عن التصويت، الأمر الذي يؤكِّد أن أسباباً جادة أدَّت إلى عدم تحقق الإجماع النيابي حول القانون.

ولعل من المفيد، ونحن بعد في بدايات العام الثاني لتطبيق القانون، أن نعيد إلى الأذهان بعض الاعتراضات النيابية على قانون الضريبة على القيمة المضافة، قبل إقراره في مجلس النواب الذي كان قد أُحيل إليه مشروع القانون بموجب المرسوم رقم ٥٧٤٥/ ٢٠٠١:

أولاً: إن الضريبة على القيمة المضافة جديدة في لبنان. وإن تكُن قديمة في العالم، ولكن فرضها بنسبة ١٠٪ يضيف أعباء على كاهل المواطن، كما أن لها انعكاساتها السيِّئة إذ لن يكون المستفيد الأكبر منها هو الخزينة وإنما المهرِّبون على الحدود، بالإضافة إلى زيادة التضخم في البلاد، نتيجة الركود الاقتصادي، ممّا يعطِّل إمكانية تحقيق الغاية المرجوة من إقرار قانون الضريبة على القيمة المضافة الأمر الذي يجعل من الأجدى اعتماد ضريبة بصورة تدريجية، وبالمقابل تخفيض عدد من الضرائب، وذلك بغية الدخول في النظام الضريبي الجديد من دون أن ينتج عنه انفجار اقتصادي.

ثانياً: إن الدخول في الشراكة الأوروبية، ومواكبة العالم في التطور الاقتصادي شيء مهم ومدعاة للافتخار به، ولكن ينبغي الحذر من الأخذ بحرفية ما تمَّ تطبيقه في الدول الأخرى، خصوصاً وأن من فشل في تلك الدول أكثر ممن نجح في تطبيقه، وفي هذا السياق فإن لبنان يأتي في المرتبة الـ ١٢٦ من الدول التي طبَّقت الضريبة على القيمة المضافة، لكن نسبة ١٠٪ عالية وكان ينبغي اعتماد نسبة أقل منها.

ثالثاً: من المستغرب غياب مؤسسة للإحصاءات والدراسات لمعرفة نوعية السلع المراد فرض الضريبة عليها، فضلاً عن أن تطبيق هذه الضريبة غير مضمون النتائج بسبب غياب الرقابة في ظل وجود ٧٠٠٠ مؤسسة، أو على الأقل بسبب وجود الرقابة ولكن بصورة شكلية.

رابعاً: إن القانون (في المادة ٤٣ منه) يهدِّد السرية المصرفية في الصميم ويتعرَّض لها[١]، وأنه لو لم يقر في قانون تبييض الأموال إعطاء الصلاحية لحاكمية مصرف لبنان في رفع السرية في حال رأى ضرورة لذلك، لما كان هناك أثر سلبي على استقدام كثير من الأموال العربية إلى لبنان، عندما علم أصحابها أن لبنان دخل دائرة استهداف السرية المصرفية.

خامساً: إن ربط التصديق على القانون بدخول لبنان في الشراكة الأوروبية ليس مبرّراً، ومن هنا استغراب التسرُّع في وضع القانون، وبالتالي تصديقه، في حين بقيت فرنسا، مثلاً، خمس سنوات لإقراره، وأعطت مهلة ثلاث سنوات لتطبيقه، ليس بضريبة مرتفعة بل بطريقة تدريجية.

سادساً: إن المواطن هو المتضرِّر الأكبر من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ذلك أن القانون يؤدِّي إلى مزيد من الانكماش والركود الاقتصادي.

سابعاً: إن الضريبة غير عادلة، وهذه صفة عامة تتسم بها الضرائب غير المباشرة، وإن إقرار هذه الضريبة كان ينبغي أن يتم معه إلغاء الرسوم الجمركية، منعاً للازدواج الضريبي.

---

(١) في الجلسة التشريعية التي عقدها مجلس النواب اللبناني يوم الأربعاء في ٦ ـ ١ ـ ٢٠٠١ لمناقشة مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة، أكّد رئيس المجلس نبيه بري: «طالما أنَّ هذا المجلس قائم فلا يمكن أن نقبل على الإطلاق التخلِّي عن السرية المصرفية» (اللواء، الخميس في ٧ ـ ١ ـ ٢٠٠١).

وكان طبيعياً، إزاء هذه الاعتراضات النيابية، أن يظهر تيّار مؤيِّد لمشروع القانون قاده عدد من النواب الذين استقرَّ في قناعاتهم أن الضرورة الملحّة تحتِّم إقرار هذا القانون، كما كان من الطبيعي أيضاً أن يردّ وزير المالية على تلك الاعتراضات، بما نوجزه فيما يلي:

أولاً: يجب أن ينظر إلى الضريبة على القيمة المضافة من حيث نتائجها وانعكاساتها على المواطنين، نظراً لكونها جزءاً من سياسة الحكومة الرامية إلى إصلاح الوضع الاقتصادي، فضلاً عن كونها خطوةً على طريق الإصلاح الضريبي، ويجري البدء بها بشكل أساسي، وتليها الضريبة على القيمة الموحدة على الدخل المحقق في لبنان.

ثانياً: إن الضريبة هي أيضاً جزءٌ من العدالة الاقتصادية، والسياسة الضريبية تنطلق من عدة مسارات: أولها العجز في الموازنة الذي لا يمكن تخفيضه إلاّ من خلال زيادة الواردات.

ثالثاً: إن الضريبة على القيمة المضافة إجراءٌ يتيم، وهذه خطوة أساسية ومعبِّرة عن رغبة الحكومة والمجلس النيابي في تعزيز الاقتصاد النقدي. وبالتالي، فإن الآثار المترتبة على هذه الضريبة تتجلَّى من خلال النمو المتصاعد، بعد أن كان متوقفاً في الماضي، والضريبة لن تؤدي إلى الركود، ولكنها ستعزز الاقتصاد المالي والنقدي في البلاد، وأما الركود فيمكن معالجته بإجراءات عديدة من خلال تحفيز القطاع الذي يشهد ركوداً.

رابعاً: أما بالنسبة إلى تزامن الضريبة على القيمة المضافة مع تخفيض الرسوم الجمركية فإن ٣٦٪ من مجموع السلع المستوردة غير خاضعة لأي رسم جمركي، و٤٧٪ خاضعة لرسم قدره ٥٪، أي أن ١٧٪

مما يستورده لبنان يخضع لرسوم ٥٪، أهمها: البنزين والسيارات والمشروبات وبعض السلع الصغيرة المقصود منها حماية الإنتاج المحلي. وبالرغم من إدخال الضريبة، في النظام الضريبي اللبناني، فإن العبء الضريبي في لبنان ما يزال منخفضاً.

خامساً: وأما بالنسبة لمبدأ العدالة الضريبية، فثمّة لبسٌ يتجلّى من خلال القول إن الضريبة المباشرة عادلة، وإن الضريبة غير المباشرة غير عادلة، وهذا غير صحيح ـ في رأي وزير المالية ـ لأن الضريبة على القيمة المضافة أصبحت في العدد الأكبر من الدول تمثل الدخل الأساسي وقد تمَّ تطبيقها من قبل ١٢٥ دولة، أي أن ٧٠٪ من سكان العالم يطبّقون الضريبة على القيمة المضافة، في حين أن البقية تطبّق ضريبة استهلاك؛ وميزة الضريبة على القيمة المضافة أنها غير تراكمية، أي أنها تفرض على سعر السلع التي تباع من المستهلك النهائي.

سادساً: إن الحكومة استعانت بالخبرات والتجارب للخروج بقانون معاصر، كما حرصت في تطبيق هذه الضريبة على تحقيق الكثير من العدالة، فحرصت على أن يعفى الكثير من السلع من الضريبة، وعلى أن يكون العبء الواقع على أصحاب المداخيل المتدنية والمتوسطة أقل بكثير من العبء الواقع على أصحاب المداخيل المرتفعة.

٥ ـ نطاق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

حدَّدت المادة الثانية من القانون رقم ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠١ (قانون الضريبة على القيمة المضافة) العمليات الخاضعة للضريبة، كما حدَّدت المادة الثالثة منه الأشخاص الخاضعين لها.

ويستفاد من هاتين المادتين أن الضريبة تفرض على:

١ ـ عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات لقاء عوض، التي تتم داخل الأراضي اللبنانية، من قبل شخص خاضع للضريبة.
٢ ـ عمليات الاستيراد التي يقوم بها أي شخص، أكان خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها.

ويعتبر «تسليم أموال»، بمفهوم هذا القانون، قيام الخاضع للضريبة بنقل الحق بالتصرف، كمالك، بمال مادي منقول أو غير منقول إلى الغير، كالبيع والمقايضة (م ٦).

وبمقتضى المادة الثانية من المرسوم التطبيقي رقم ٧٣٠٢ تاريخ ٢٦ كانون الثاني ٢٠٠٢، تخضع للضريبة كل عملية تسليم أموال أو تقديم خدمات لقاء عوض، تتم بموجب عقد خطي أو شفهي، يقوم بها شخص طبيعي أو معنوي خاضع للضريبة.

أما بالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة، فيخضع لها كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم من خلال ممارسته نشاطاً اقتصادياً بصورة مستقلة بعمليات تسليم أموال أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة أو معفاة من الضريبة، مع حق الحسم وفقاً لأحكام القانون شرط أن يتجاوز مجموع رقم أعماله في أربعة فصول متتالية خمسماية مليون ليرة لبنانية[١].

٦ ـ الأشخاص والعمليات الخارجة عن نطاق الضريبة[٢]:

لا تخضع للضريبة العمليات التي تتناول أراضي غير مبنية، كما لا تخضع للضريبة الدولة والبلديات وسائر أشخاص الحق العام في كل ما يتعلق بالعمليات التي يقومون بها بوصفهم سلطة عامة، حتى ولو تقاضوا

(١) في شهر شباط ٢٠٠٣ جرى تخفيض رقم الأعمال إلى ثلاثة ملايين ليرة لبنانية.
(٢) المادة ٥ من القانون رقم ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠٣.

لقاء ذلك عائدات أو بدلات أو اشتراكات، باستثناء العمليات التي تتناول الأمور التالية التي تبقى خاضعة للضريبة:

«تأجير الأملاك الخاصة، الاتصالات، الماء والكهرباء، الإعلام المرئي والمسموع، الأسواق الاستهلاكية والمسالخ والمخازن، التبغ والتنباك، مواقف السيارات، المرافىء والمطارات، التعاونيات».

وقد حدَّد القانون في المواد ٧ حتى ١٥ على التوالي المقصود بتسليم الأموال، والأموال المعتبرة بحكم المال المادي، والتفرغ عن عناصر المؤسسة الأساسية، وتقديم الخدمات، والوكيل، ومكان تسليم الأموال، ومكان تقديم الخدمات، وعمليات الاستيراد.

٧ ـ الإعفاء من الضريبة:

عالج القانون أحكام الإعفاء من الضريبة في ثلاثة أقسام (المواد ١٦ ـ ٢١)، خصص الأول منها للإعفاء داخل الأراضي اللبنانية، والثاني للإعفاء عند الاستيراد، والثالث لإعفاء التصدير والأعمال المشابهة والنقل الدولي وبعض أعمال الوكلاء.

أولاً: الإعفاء داخل الأراضي اللبنانية: ميَّز القانون في هذا الصدد بين الأنشطة المعفاة من الضريبة (م ١٦) والأموال والأشياء المعفاة منها (م ١٧):

أ ـ **أما الأنشطة** أي العمليات التي تتم داخل الأراضي اللبنانية والتي تُعفى من الضريبة فهي التالية:

١ ـ الخدمات التي يقدمها الأطباء أو أصحاب المهن التي لها صفة طبية ونفقات الاستشفاء.

٢ ـ التعليم.

٣ ـ الضمان وإعادة الضمان والتقديمات الصحية التي تؤدِّيها صناديق التعاضد وأرباب العمل والخدمات المتعلقة بها.

٤ ـ الخدمات المصرفية والمالية.

٥ ـ أنشطة الهيئات والجمعيات التي لا تتوخى الربح تحقيقاً للغايات التي أُنشئت من أجلها، باستثناء الأنشطة التي تقوم بها بشكل متكرِّر والتي يشكِّل إعفاؤها منافسة غير متكافئة للمؤسسات الخاضعة للضريبة.

٦ ـ النقل المشترك للأشخاص، بما في ذلك النقل الذي يتم بواسطة سيارات الأجرة.

٧ ـ تسليم الذهب إلى المصرف المركزي.

٨ ـ المراهنات واليانصيب وسائر ألعاب الحظ.

٩ ـ بيع العقارات المبنية.

١٠ ـ تأجير عقارات مبنية للسكن.

١١ ـ أعمال المزارعين بالنسبة لتسليم محاصيلهم الزراعية.

ب ـ وأما الأموال والأشياء المعفاة من الضريبة فهي التالية:

أ ـ المواشي والدواجن والأسماك الحية والمواد الزراعية الغذائية التي تُباع بحالتها الطبيعية.

ب ـ الخبز، الطحين، اللحوم والأسماك، الحليب والألبان ومشتقاتهما، الأرز، البرغل، السكر، ملح الطعام، الزيوت النباتية، المعكرونة على اختلاف أنواعها، والمحضرات الغذائية المعدّة لتغذية الأطفال.

ج ـ الكتب والمطبوعات المماثلة، المجلات، الصحف، الورق والكرتون من الأنواع المستعملة في الكتابة أو الطباعة، وورق الصحف بشكل لفّات أو صفائح، الحبر المعدّ للطباعة.

د ـ الطوابع البريدية والمالية، أوراق النقد.

هـ ـ الغاز المُعَدّ الاستهلاك المنزلي (الغاز البوتان).
و ـ البذور، الأسمدة، العلف، المبيدات الزراعية.
ز ـ الآلات الزراعية.
ح ـ الأدوية والمواد الصيدلانية بما فيها الأصناف للاستعمال الصحي والصيدلي (كواقيات منع الحمل، الحواجز الذكرية، الفوط والواقيات الصحية، حفاضات الإطفال والأصناف الصحية المماثلة).
ط ـ الأدوات والأجهزة والمعدات الطبية.
ي ـ الأحجار الكريمة وشبه الكريمة، الأحجار الكريمة وشبه الكريمة التركيبية أو المجدَّدة، اللؤلؤ، الماس، الذهب والفضة ومعادن ثمينة أخرى.
ك ـ النقود الورقية والمعدنية المتداول بها.
ل ـ اليخوت والمراكب الأخرى وزوارق النزهة أو الرياضة بطول يتجاوز ١٥ متراً، العائدة فقط لغير اللبنانيين.
م ـ وسائل النقل الجوي المستعملة لنقل الأشخاص والبضائع.

وقد صدر المرسوم رقم ٧٢٨٣ بتاريخ ٢٥/ ١/ ٢٠٠٢ لتحديد دقائق تطبيق المادتين ١٧ و١٨ من قانون الضريبة على القيمة المضافة، لكنه أُلغي فيما بعد، وجرى تحديد دقائق التطبيق بالمرسوم ٧٣٤١ الصادر في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٢.

ثانياً: الإعفاء عند الاستيراد: وقد تضمنت المادة ١٨ من القانون أحكام الإعفاء عند الاستيراد على النحو التالي:

يعفى من الضريبة:
١ ـ استيراد الأموال التي يكون تسليمها داخل الأراضي اللبنانية معفىً من الضريبة[١].

---

(١) عملاً بأحكام المادتين ١٦ و١٧ من القانون.

٢ ـ عمليات الاستيراد المنصوص عليها في التشريع الجمركي والمتعلقة بالإعفاءات الخاصة برئاسة الجمهورية ومجلس النواب ورئاسة الحكومة وبمنظمة الأمم المتحدة والإعفاءات السياسية والقنصلية والهبات الواردة لإدارات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات.

٣ ـ استيراد الأمتعة الشخصية والأدوات المنزلية والعينات التي لا قيمة تجارية لها كما هي محدَّدة في التشريع الجمركي.

٤ ـ استيراد الآليات والأسلحة والذخائر العسكرية.

وقد صدر المرسوم رقم ٧٣٣٥ بتاريخ ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٢ لتحديد دقائق تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالإعفاء من الضريبة عند الاستيراد.

ثالثاً: إعفاء التصدير والأعمال المشابهة والنقل الدولي وبعض أعمال الوكلاء: وقد خصص القانون كلاًّ من المواد ١٩ و٢٠ و٢١ على التوالي لإعفاء التصدير والأعمال المشابهة، ثم الإعفاءات المتعلقة بالنقل الدولي، وأخيراً إعفاء بعض أعمال الوكلاء:

أ ـ فبالنسبة إلى **التصدير والأعمال المشابهة،** تُعفى الأعمال التالية من الضريبة:

١ ـ تسليم أموال مرسلة أو منقولة إلى خارج الأراضي اللبنانية، وتقديم الخدمات المستعملة خارج الأراضي اللبنانية.

٢ ـ تسليم الأموال وتقديم الخدمات في المناطق الحرة وذلك ضمن القيود والشروط التي يحدِّدها التشريع الجمركي.

٣ ـ تصدير الذهب إلى المصارف المركزية.

٤ ـ تسليم الأموال وتقديم الخدمات إلى الإدارات والمصالح العامة والبلديات فيما يخص الجزء المموّل من مصادر خارجية على شكل قروض أو هبات.

ب ـ أما بالنسبة إلى **النقل الدولي**، فيُعفى من الضريبة:

١ ـ تسليم، أو تحويل، أو تصليح، أو صيانة، أو استئجار أو تأجير:

أ) السفن البحرية المخصصة للملاحة في عرض البحر والتي تؤمِّن حركة نقل لقاء أجر، وسفن الإنقاذ والمساعدة بحراً، وتلك المخصَّصة للصيد البحري.

ب) وسائل النقل الجوي التي تستعملها شركات الملاحة الجوية التي تتعاطى، بشكل أساسي، النقل الدولي لقاء أجر.

٢ ـ تقديم الخدمات لقاء عوض، المتعلِّقة بالسفن البحرية وبوسائل النقل الجوي وحمولاتها.

٣ ـ النقل الدولي للأشخاص والبضائع.

ج ـ وأما بالنسبة إلى **إعفاء بعض أعمال الوكلاء**، فتُعفى من الضريبة الخدمات التي يقدِّمها الوكلاء الذين يعملون باسم ولحساب موكليهم، عندما تتناول هذه الخدمات عمليات معفاة من الضريبة[١]، أو عمليات حاصلة خارج الأراضي اللبنانية، باستثناء الخدمات التي تقدِّمها وكالات السفر.

وقد صدر المرسوم رقم ٧٢٨٤ بتاريخ ٢٥ كانون الثاني ٢٠٠٢ بتحديد دقائق تطبيق أحكام القانون المتعلقة بإعفاء التصدير والأعمال المشابهة والنقل الدولي وبعض أعمال «الوسطاء». علماً بأن القانون نص على «بعض أعمال الوكلاء»، والفارق واضح بين الوكيل والوسيط.

* * *

(١) وفقاً لأحكام المادتين ١٩ و٢٠ من القانون.

٨ ـ معدل الضريبة وأسس فرضها وتاريخ استحقاقها:

إن معدل الضريبة، كما حدَّدتها المادة ٢٥ من القانون هو عشرة بالمئة (١٠٪)، **ولأجل فرض الضريبة على الداخل (م ٢٣):**

١ ـ يعتمد كأساس، البدل المقابل الذي حصل أو سوف يحصل عليه مورد الأموال أو مقدم الخدمات لقاء تسليم هذه الأموال وتقديم هذه الخدمات.

٢ ـ وفيما يتعلَّق بالعمليات المتعلِّقة بتسليم الخاضع للضريبة أموالاً لنفسه[١]، يعتمد كأساس لفرض الضريبة، ثمن شراء الأموال أو أموال مماثلة، وعند تعذُّر معرفة الثمن، يعتمد ثمن الكلفة بتاريخ إجراء هذه العمليات.

٣ ـ أما فيما يتعلق بالعمليات المتعلقة بتقديم الخاضع للضريبة خدمات لنفسه[٢]، فتعتمد كأساس لفرض الضريبة مجموع النفقات التي تحمَّلها الخاضع للضريبة من أجل تقديم هذه الخدمات.

٤ ـ في الحالات التي يتعذر فيها تحديد البدل المقابل، تُفرض الضريبة على أساس القيمة المتعارف عليها للعملية المنفذة. ويقصد بالقيمة المتعارف عليها، الثمن المتوجب على الأراضي اللبنانية لقاء عملية مشابهة حاصلة بتاريخ تنفيذ العملية موضوع الضريبة بين بائع وشارٍ مستقلَّين عن بعضهما بعضاً، وضمن شروط تنافسية كاملة.

٥ ـ وتدخل في أساس فرض الضريبة، الرسوم والضرائب، باستثناء الضريبة على القيمة المضافة، وكذلك جميع النفقات الملحقة كنفقات الوساطة، والتوضيب، والنقل، والتأمين وما إليها.

---

(١) وفقاً لأحكام المادة ٨ من القانون.

(٢) وفقاً لأحكام المادة ١١ من القانون.

وأما **فرض الضريبة عند الاستيراد** (م ٢٤)، فتعتمد كأساس له القيمة الجمركية التي تحدّد وفقاً لقواعد تقييم البضائع في الجمرك، مضافاً إليها جميع الرسوم الجمركية في حال توجبها، وكافة الرسوم المتوجبة أصولاً معها، وذلك باستثناء الضريبة على القيمة المضافة.

ويبقى أن نذكر، في معرض تحديد القانون لتاريخ استحقاق الضريبة (م ٢٢) أن الضريبة على القيمة المضافة تستحق بتاريخ تسليم المال أو تقديم الخدمة. أما إذا كان قد جرى قبض الثمن، كلياً أو جزئياً، قبل تاريخ تسليم المال أو تقديم الخدمة، فتستحق الضريبة بتاريخ القبض، وذلك على أساس المبلغ المقبوض. أما إذا أصدر الخاضع للضريبة فاتورة، قبل تسليم الأموال أو تقديم الخدمات وقبل قبض الثمن، فتستحق الضريبة بتاريخ إصدار الفاتورة.

وفيما يتعلق بالسلع المستوردة، تستحق الضريبة عند توجب الرسم الجمركي وفقاً للتشريعات الجمركية المعمول بها.

وبالنسبة **لفترة احتساب الضريبة**، فإن الضريبة المتوجبة بذمة الخاضع للضريبة تحتسب، وفقاً للمادة ٢٦ من القانون، في نهاية كل شهر من أشهر السنة الميلادية، إلاَّ أنه يجوز لوزير المالية، بقرار يصدر عنه، ولأسباب تقتضيها مرحلة البدء باعتماد هذه الضريبة أو لأسباب إدارية، تعديل هذه الفترة بحيث تحتسب الضريبة على أساس الفصل.

٩ ـ أصول الرقابة:

وبعد أن رصد القانون بابه الثامن لموضوع الحسم، وبابه التاسع للملزمين بالضريبة وموجباتهم، وبابه العاشر لعمليات وكالات السفر، خصَّص المواد (٤٣ و٤٤ و٤٥) التي استغرقت الباب الحادي عشر من

القانون، لأصول الرقابة، معالجاً حق الاطلاع وإعطاء المعلومات، والرقابة على عمليات استيراد السلع وتصديرها، ثم لسرّ المهنة ولحالات التقدير المباشر:

أ ـ **ففيما عنى حق الاطلاع**، أولى القانون موظفي الإدارة الضريبية المختصة الحق في أن يطلعوا عند كل شخص خاضع للضريبة، أو له علاقة بها، على السجلات والفواتير وسائر المستندات التي تسمح لهم بالتحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبة عليه أو على الأشخاص المتعاطين معه.

وقد ورد في متن المادة ٤٣ أنه، مع مراعاة قانون السرية المصرفية[1]، لا يجوز لأي كان، بما في ذلك الإدارات الرسمية، التذرُّع بسرٍّ المهنة للحؤول دون تمكين موظفي الإدارة الضريبية من مراجعة الدفاتر والفواتير وغيرها من المستندات التي تسمح بالتحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبة على الخاضعين لها.

وفي حال كانت السجلات والمستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية، يحق لموظفي الإدارة الضريبية المختصة طلب الاطلاع على المعلومات المسجلة على مستندات إلكترونية والحصول عليها بشكل مستندات رقمية أو ورقية يمكن قراءتها.

ب ـ **وفيما عنى إعطاء المعلومات**، فإن الفقرة الثانية من المادة ٤٣ من قانون الضريبة على القيمة المضافة قد أوجبت على كل شخص طبيعي أو معنوي في لبنان، أن يُطلع موظفي الإدارة الضريبية المختصة، بناءً لطلبهم الخطي، على ما لديهم من سجلات ومستندات ومعلومات تساعد على التحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبة عليه أو على الغير.

---

(١) القانون الصادر في ٣ أيلول ١٩٥٦ والمتعلّق بالسرّية المصرفية.

لكن الفقرة الثانية المذكورة أوجبت، في الوقت نفسه، مراعاة أحكام القانون الصادر بتاريخ ٣ أيلول ١٩٥٦ والمتعلّق بالسرية المصرفية.

ج ـ وأما بالنسبة إلى الرقابة على عمليات استيراد السلع وتصديرها، فقد نصت الفقرة الثالثة من المادة ٤٣ على أن الأحكام المتعلقة بالصلاحيات المنصوص عليها في قانون الجمارك تبقى نافذة، كما تبقى نافذةً أيضاً، فيما خص المادة ٤٣، والأحكام القانونية التي لا تتعارض مع قانون الضريبة على القيمة المضافة، لجهة التحقق من المخالفات وإثباتها وملاحقتها وتسويتها في كل ما يتعلّق بالرقابة على عمليات استيراد السلع وتصديرها.

١٠ ـ الأحكام المختلفة والأحكام التنفيذية:

وقد خصَّص القانون ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠١، أحكاماً مختلفة لسرِّ المهنة (م ٤٤) ولحالات التقدير المباشر (م ٤٥) ولتحصيل الضريبة داخل الأراضي اللبنانية (م ٤٦) حيث عالج أصول التحصيل، وغرامة التأخير في تسديد الضريبة وحق الامتياز لأموال الخزينة، وعالج تحصيل الضريبة عند الاستيراد (م ٤٧) كما خصَّص أحكاماً للمخالفات والغرامات (م ٤٨) وللاستيراد (م ٤٩) وللاعتراضات (م ٥٠ و٥١) ولمرور الزمن (م ٥٢).

وتضمَّن الباب السابع عشر أحكاماً مختلفة (م ٥٣ ـ ٥٧) تتعلَّق برسم الطابع المالي، وبالمبالغ الهالكة، والضرائب غير المباشرة الملغاة، فضلاً عن أحكام انتقالية، وإدارة الضريبة على القيمة المضافة.

أما الباب الثامن عشر فقد تضمَّن بدوره أحكاماً تنفيذية (م ٥٨ ـ ٦٣) والحالات الخاصة المختلفة، ودقائق تطبيق القانون، ونفاذ القانون اعتباراً من أول شباط (فبراير) ٢٠٠٢.

ويهمُّنا أن نتناول بالتفصيل موضوع الاعتراضات على الضريبة، والضرائب غير المباشرة الملغاة.

١١ ـ الاعتراضات على الضريبة:

عالج الباب الخامس من القانون موضوع الاعتراضات على الضريبة عبر ثلاث فقرات تتعلَّق بالاعتراض (م ٥٠ ـ ف ١) ولجنة الاعتراضات (م ٥٠ ـ ف ٢) والطعن أمام مجلس شورى الدولة (م ٥٠ ـ ف ٣) على النحو التالي:

أ ـ **بالنسبة للاعتراض**، يحق للخاضع للضريبة أن يعترض على المبالغ المفروضة عليه، والمفروض استرجاعها أو استردادها وفقاً لأحكام المادة ٤٩ من القانون[١]، بتقديم استدعاء خطي للوحدة الضريبية المختصة، في مهلة شهر من تاريخ «تبليغه»[٢] قرار الإدارة أو من تاريخ تسديده الضريبة.

ويجب أن يكون الاعتراض معلَّلاً، تحت طائلة ردِّه، وذلك دليل على حرص المشرع على جدِّية الاعتراض. وعلى الوحدة الضريبية المختصة أن تبتّ في الاعتراض خلال مهلة ستة أشهر من تاريخ استلامها الاستدعاء، وعلى الوحدة المذكورة إبلاغ المعترض قرارها خلال مهلة الخمسة عشر يوماً التي تلي تاريخ اتخاذ القرار.

---

(١) تنص المادة ٤٩ من القانون ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠١ المتعلِّقة بالاسترداد على ما يلي: «يحق الخاضع للضريبة أن يستردَّ كامل الضريبة المدفوعة منه أو جزءاً منها في حال إبطال أو إلغاء أو فسخ العملية الخاضعة للضريبة أو في حال عدم دفع الثمن كلياً أو جزئياً أو تخفيض قيمته بتاريخ لاحق لتاريخ إجراء العملية».

(٢) كان الأدق استخدام عبارة «من تاريخ تبلُّغه» بدلاً من عبارة تاريخ تبليغه، مع أن الواقعة واحدة...

وفي حال مرور مهلة الستة أشهر دون أن يصدر عن الإدارة أي قرار، يعتبر عندها سكوت الإدارة بمثابة قرار ضمني بقبول الاعتراض.

وفي حال قبول الاعتراض صراحة أو ضمناً، يُعمل بمضمونه في مهلة شهر من تاريخ صدور القرار أو من تاريخ اعتباره مقبولاً ضمناً.

ب ـ **وبالنسبة للجنة الاعتراضات**، فقد كان منطقياً أن يعمد المشترع إلى تحديد آلية الاعتراض، فضلاً عن المرجع الذي يجوز فيه للمكلف بالضريبة أن يتقدَّم إليه بالطعن في قرارات الإدارة القاضية برد الاعتراض كلياً أو جزئياً، فنص على وجوب تقديم هذا الطعن خلال مهلة شهر من تاريخ تبلغه قرار الإدارة، أمام لجنة الاعتراضات.

ونص المشترع على أن تشكل في كل محافظة لجنة بدائية أو أكثر لدرس الاعتراضات على الضريبة والفصل فيها. ويكون قوام هذه اللجنة:

١ ـ قاضٍ عامل أو شرف، عدلي أو إداري، من الدرجة الرابعة فما فوق، يُعيَّن بناءً على اقتراح وزير العدل، بعد موافقة مجلس القضاء الأعلى أو مكتب شورى الدولة. ويكون هذا القاضي رئيساً للجنة.

٢ ـ موظف من وزارة المالية ينتمي إلى الفئة الثالثة على الأقل، يختاره وزير المالية، ويكون عضواً مقرراً.

٣ ـ مندوب عن غرفة التجارة والصناعة المختصة يختاره رئيس الغرفة المذكورة، ويكون عضواً.

أما الأصول التي تعتمدها لجنة الاعتراضات على الضريبة على القيمة المضافة فهي الأصول نفسها المتبعة أمام القضاء المستعجل، وتتخذ قراراتها بالأكثرية.

وقد أوجب القانون على هذه اللجنة أن تفصل في الاعتراض خلال مهلة الستة أشهر التي تلي تسجيل الاعتراض لديها، كما أوجب على العضو المقرر (الموظف من وزارة المالية) إبلاغ قرار اللجنة إلى الوحدة الضريبية المختصة، وإلى المكلف الخاضع للضريبة، خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ صدوره.

ج ـ **وأما الطعن أمام مجلس شورى الدولة**، وهو الحق المخوّل لكل من الوحدة الضريبية المختصة، وللمكلف الخاضع للضريبة، فقد عالجه المشترع في الفقرة ٣ من المادة ٥٠ من القانون، إذ أولى الجهتين معاً حق الطعن بقرارات لجنة الاعتراضات مباشرة أمام مجلس شورى الدولة خلال مهلة ٣٠ يوماً من تاريخ تبليغ قرار اللجنة.

أما الأصول المتبعة أمام مجلس شورى الدولة فهي الأصول نفسها المتبعة في المحاكمات الموجزة.

على أن قبول الطعن المقدَّم من المكلَّف الخاضع للضريبة، يتوقف على إيداع تأمين يوازي ثمانية بالمئة (٨٪) من مقدار الضريبة المعترض عليها. وكل طلب طعن غير مرفق بإيصال يثبت دفع التأمين، يُردُّ شكلاً. فإذا صدر قرار مجلس شورى الدولة كلياً لصالح هذا المكلف، كان من حقه عندئذٍ أن يسترجع التأمين، أما إذا صدر القرار المذكور كلياً لصالح الخزينة، فعندئذٍ يصبح التأمين حقاً للخزينة، وأما إذا جاء القرار جزئياً لمصلحة الخاضع للضريبة، فيكون التأمين الجائز ردّه بنسبة الضريبة التي قضى الحكم بعدم توجبها عليه.

وإذا كانت هذه الأحكام جميعاً تتعلَّق بإجراءات الاعتراضات داخل الأراضي اللبنانية، فإن المادة ٥١ من القانون ذكرت أن الأصول التي تطبق

على الاعتراضات على الضريبة عند الاستيراد هي نفس الأصول المتبعة في التشريع الجمركي.

١٢ ـ الضرائب غير المباشرة الملغاة:

حرصاً من المشترع اللبناني على تفادي الازدواج الضريبي الداخلي، فقد عمد، في مقابل إقرار قانون الضريبة على القيمة المضافة إلى إلغاء عدد من الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، في المادة ٥٥ التي نصَّت فقرتها الأولى على أن تُلغى، وتُستبدل بالضريبة على القيمة المضافة، اعتباراً من تاريخ نفاذ القانون (أي أول شباط ٢٠٠٢) الرسوم الآتية:

١ ـ الرسم (٥٪) المفروض على بدلات الطعام والشراب والإقامة[١]، ورسم الملاهي[٢]، وذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين إلزامياً أو اختيارياً للضريبة على القيمة المضافة.

٢ ـ الرسم المفروض على ورق اللعب[٣].

٣ ـ الرسم المفروض على المشروبات غير الروحية[٤].

٤ ـ الرسم المفروض على الاسمنت[٥].

٥ ـ الرسم المفروض على الجبس والكلس[٦].

---

(١) أقر هذا الرسم بموجب المادة ٤٣ من قانون موازنة عام ٢٠٠١ (القانون رقم ٣٢٦ تاريخ ٢٨ حزيران ٢٠٠١).

(٢) أقر هذا الرسم بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٦٦ تاريخ ٥ آب ١٩٦٧ وتعديلاته.

(٣) أقر هذا الرسم بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٦٥ تاريخ ٥ آب ١٩٦٧ وتعديلاته.

(٤) أقر هذا الرسم بموجب القانون رقم ٥٧ الصادر بتاريخ ٩ آب ١٩٨٨ وتعديلاته.

(٥) أقر هذا الرسم بموجب المرسوم رقم ٢١٥٢ بتاريخ أول نيسان ١٩٣٨ وتعديلاته.

(٦) أقر هذا الرسم بموجب المادة ٢٩ من قانون موازنة عام ١٩٨٥ (المرسوم رقم ٢١٥٢ وتعديلاته).

٦ ـ رسم الـ (٥٪) المفروض على قيمة بدل الإعلانات التي تعرض أو تذاع بواسطة التلفزيون[١].

وأما الفقرة الثانية من المادة ٥٥ من قانون الضريبة على القيمة المضافة فقد نصَّت على أن تلغى اعتباراً من أول شباط (فبراير) ٢٠٠٢، وهو تاريخ نفاذ القانون، كما أسلفنا، الرسوم البلدية على استهلاك الماء والكهرباء والاتصالات السلكية واللاسلكية[٢]. وتُستبدل هذه الرسوم بالضريبة على القيمة المضافة التي تحصل لصالح البلدية التي يقع ضمن نطاقها الاشتراكات.

وأوجب المشترع على الإدارة المختصة أن تتولى فرض الضريبة على المشتركين وأن تستوفيها منهم، على أن تؤدِّي حاصلها مرة كل ثلاثة أشهر إلى كل بلدية معنية، بنسبة حصتها من الاشتراكات، أو إلى الصندوق البلدي المستقل فيما يعود للاشتراكات الواقعة خارج النطاق البلدي.

أما بالنسبة إلى الأشخاص الذين يقدمون خدمات الاتصالات والمياه والكهرباء، بموجب عقود موقعة مع الدولة، فإن عليهم أن يحصِّلوا الضريبة عن هذه الخدمات ويؤدُّوا إلى الإدارة المختصة الفرق بين الضريبة المحصلة والضريبة المدفوعة على مشترياتهم. وقد صدر المرسوم رقم ٧٣٣٣ تاريخ ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٢ لتحديد دقائق تطبيق الأحكام المتعلقة بالضرائب غير المباشرة الملغاة.

---

(١) أقر هذا الرسم بموجب المادة ٣٨ من القانون رقم ٦٠ تاريخ ١٢ آب ١٩٨٨.

(٢) أُقِرَّت هذه الرسوم بموجب المواد ٩٦ و٩٧ و٩٨ من القانون رقم ٦٠/٨٨ تاريخ ١٢ آب ١٩٨٨.

١٣ ـ تقييم قانون الضريبة على القيمة المضافة ـ ملحق:

في ختام هذا الفصل، حرص المؤلِّف على استطلاع رأي وزير المالية اللبناني الأسبق البروفسور الياس سابا الذي أدلى بالملاحظات الثماني التالية:

أولاً: إن القانون يفرض ضريبتين مختلفتين وليس ضريبة واحدة: فهو إلى جانب الضريبة على القيمة المضافة يفرض أيضاً ضريبة إضافية على الاستيراد، أي رسماً جمركياً إضافياً على الرسوم الحالية Import Duty Surtax، المادة ٢: العمليات الخاضعة للضريبة:

١ ـ عمليات تسليم الأموال وتقديم الخدمات لقاء عوض التي تتم داخل الأراضي اللبنانية من قبل شخص خاضع للضريبة.
٢ ـ عمليات الاستيراد التي يقوم بها أي شخص أكان خاضعاً للضريبة أم غير خاضع لها.

ومن الواضح أن هذا الرسم الإضافي يتوجب على الاستيراد، وعلى كل من استورد، ولا علاقة له «بقيمة مضافة» ناتجة عن «تسليم أموال» و«تقديم خدمات». وكان أحرى بالحكومة أن تعترف بأنها غيَّرت سياستها ١٨٠ درجة خلال سنة واحدة فعادت إلى رفع الرسوم الجمركية بعد أن كانت قد خفضتها أوائل سنة ٢٠٠١ تحت شعار تخفيف الحواجز وتأهيل لبنان لكي يصبح مركز تسوُّق إقليمي (دبيّ الشرق). وهكذا، فإن القانون ينطوي على تحريفٍ وإخفاءٍ للواقع Misrepresentation of Facts، إذ إنه يفرض ضريبتين وليس الضريبة على القيمة المضافة فحسب!

ثانياً: والغريب فعلاً هو أن الرسم الجمركي المفروض بموجب القانون رقم ٣٧٩ قد حُدِّدَ بعشرة بالمئة على «القيمة الجمركية التي تُحدَّد

وفقاً لقواعد تقييم البضائع في الجمرك، مضافاً إليها جميع الرسوم الجمركية في حال توجبها، وكافة الرسوم المتوجبة أصولاً معها. . .» (المادة ٢٤). أي أن الرسم الجمركي الإضافي Surtax يشتمل على ضريبة على الضريبة!!! كذلك، يدخل في أساس فرض الضريبة على القيمة المضافة المفروضة على تسليم الأموال وتقديم الخدمات «. . . الرسوم والضرائب. . .» التي تصيب هذه الأموال والخدمات (المادة ٢٣ الفقرة ٥)!! أية عدالة ضريبيّة هي هذه؟ ومن المفروض أن تحل الضريبة علاى القيمة المضافة محل الرسوم الجمركية ـ وكذلك بسبب دخول لبنان في تجمعات اقتصادية كبـرى. جاء في كتيِّب وزعته وزارة المالية تحت عنوان «معلومات عامة عن الضريبة على القيمة المضافة» ص ٤ ما يلي: «. . . ولإيجاد مداخيل بديلة لواردات الجمارك. . .». كما جاء في كرّاس لوزارة المالية عنوانه «الأسباب الموجبة» للضريبة على القيمة المضافة، ص ١١: «. . . فسيتزامن إدخال الضـريبـة علـى القيمـة المضـافـة مـع سيـاسـة تخفيـض بعـض الـرسـوم الجمركية. . .».

ثالثاً: الضريبة على القيمة المضافة هي فعلاً، وكما يشير اسمها، ضريبة على ما أُضيف من قيمة نتيجة تسليم أموال (سلع) منقولة أو غير منقولة، أو خدمات. بكلام آخر، هي ضريبة على الإنتاج والمنتجين وإن كان عبؤها في النهاية يقع على المستهلك. والسؤال الذي يفرض نفسه هنا هو التالي: هل نحن في فترة ارتفاع كبير في مستوى الإنتاج، من سلع وخدمات، بحيث نجد من المناسب أن نطرح الضريبة على الإنتاج؟ واستطراداً، هل إن الاستهلاك مرتفع وناشط جداً حتى وجدنا من المناسب أن نفرض ضريبة عليه؟.

رابعاً: إن الضريبة على القيمة المضافة (ومعها الضريبة الجمركية

الإضافية) هي من الضرائب المعروفة بوقعها التراجعي Regressive. بكلام آخر، إنها مثال الضريبة التي تشكِّل خسارة أكبر من المنافع Utility للفقير مما تشكِّل للغني: أي أن ثقل عبئها على الفقير هو أعلى من ثقل عبئها على الغني. فالعدالة الضريبية لا تكون فقط بأن يُعامَل متساوون (اقتصادياً) بالتساوي، بل هي أيضاً في أن لا يُعامل بالتساوي غير متساوين! (جاء في «الأسباب الموجبة» ص ٤: «لذلك فإن المقدرة الفعلية على الإسهام في النفقات تكون أقرب إلى العدالة إذا ما قيست بالدخل المنفق، الذي يدفع صاحبه الضريبة بمناسبة استعماله، وليس بالدخل غير المنفق الذي لا يستعمله المكلَّف ولا يستفيد منه»). وإلاَّ فكيف يمكن لنا أن نبرِّر الضريبة التصاعدية؟ (وفي لبنان ضريبة دخل تصاعدية ولكن على الرواتب والأجور تبدأ بـ ٢٪ وتنتهي بعشرين بالمئة). وفي الظروف الاقتصادية الحاضرة، بعد أن فعلت الحرب فعلها في ضرب الطبقة الوسطى، وبعد أن استفحل الأمر خلال سنوات ما بعد الحرب، خاصة بسبب السياسات الحكومية المعتمدة، فإننا نكاد نجزم بأن توزيع الدخل والثروة اليوم هو أكثر انحرافاً وانحيازاً لصالح الأغنياء وعلى حساب الفقراء ومتوسطي الحال (أو من بقي منهم) من أي وقت مضى! (تقدر دراسة خاصة أن معدل دخل سبعة ونصف بالمئة من اللبنانيين في أعلى سلم الدخل يساوي أكثر من سبعة أضعاف معدل دخل ٦١ بالمئة من اللبنانيين!).

خامساً: واضح من نص القانون أنه لم ينضج بعد وأن الحكومة استعجلت إصداره حتى قبل أن تتوضح آلية تطبيقه، وهي آلية معقدة أصلاً بحد ذاتها، كما أنها آلية جديدة كلياً على الساحة الضريبية في لبنان لم نتعوَّدها سابقاً. وهكذا، فلقد أحصينا سبع عشرة حالة تستوجب صدور مراسيم تطبيقية وسبع حالات تحتاج لصدور قرارات عن وزير المالية.

وحتى إذا سلَّمنا جدلاً أن جميع هذه المراسيم والقرارات ستكون جاهزة، فهل يمكن لنا أن نقتنع بأن المكلفين سيكونون جاهزين لتنفيذ دقائق تطبيق الضريبة ابتداء من ١/٢/٢٠٠٢؟ إلى ذلك، لا بدّ من الإشارة إلى أن التفويض المعطى من المجلس النيابي إلى الحكومة لإصدار المراسيم التطبيقية غير مرتبط بمهلة زمنية، الأمر الذي قد يعرِّضه للطعن في دستوريته. كذلك الأمر أيضاً في ما يتعلَّق بالتفويض المعطى من المجلس النيابي لوزير المالية بقرارات تصدر عنه.

سادساً: كما لَفَتَنا أيضاً بعض ما ورد في الباب الحادي عشر المتعلِّق بالرقابة والذي يشرِّع واسعاً حق اطلاع الموظفين المعنيين، إذ جاء في المادة ٤٣ الفقرة ١ أنه «يحق لموظفي الضريبة المختصة أن يطلعوا عند كل شخص خاضع للضريبة، **أو له علاقة بها** على السجلات والفواتير وسائر المستندات التي تسمح لهم بالتحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبة عليه أو على الأشخاص المتعاملين معه...». كما جاء في الفقرة ٢ أنه «... على كل شخص طبيعي أو معنوي في لبنان... أن يطلع موظفي الإدارة الضريبية المختصة بناء لطلبهم الخطي... على ما لديهم من سجلات ومستندات، ومعلومات تساعد على التحقق من صحة استيفاء الضريبة المتوجبة عليه أو **على الغير**». وبديهي أن ما جاء في المادة ٤٣ يطال تقريباً جميع المقيمين في لبنان!.

سابعاً: سيكون تأثير الضريبة تراكمياً، هرمياً Pyramidal. وقد تصل نسبتها على المستهلك إلى حوالي ١٨٪. في حين أن الخزينة اللبنانية لن تحصل على كامل ما يدفعه المستهلك كضريبة إذ أن جزءاً منها سيتسرَّب في الطريق إلى جيوب المتعاملين.

ثامناً: من المفارقات الملفتة في القانون:

ـ إخضاع المحروقات والكهرباء والماء والاتصالات (التلفون) والإعلام المرئي والمسموع والتبغ والتنباك والتعاونيات (المادة ٥) وخدمات المحامين والمهندسين (المادة ١٦) للضريبة في حين أنه أعفى من الضريبة المراهنات وألعاب الحظ (القمار) والخدمات المصرفية والمالية (المادة ١٦)، والأحجار الكريمة واللؤلؤ والماس والذهب والفضة والمعادن الثمينة (المادة ١٧).

ـ ضاعف معدل الضريبة على المقاهي والمطاعم والفنادق؟

ـ جاء إعفاء الأراضي غير المبنية والعقارات المبنية في مادتين مستقلتين: المادة ٥ أعفت من الضريبة «العمليات التي تتناول أراضي (هكذا) غير مبنية»، والمادة ١٦ فقرة ٩ أعفت من الضريبة «بيع العقارات المبنية». والسبب المباشر لذلك هو أن عمليات بيع الأراضي غير المبنية هي خارج نطاق الضريبة كلياً بينما بيع العقارات المبنية، وإن كان غير خاضع للضريبة، إلاَّ أن المبالغ الناتجة عنه تدخل ضمن احتساب رقم الأعمال (أي الخمسماية مليون ليرة)[1] الذي اعتبر مقياساً لإخضاع الأشخاص للضريبة. فهل يا ترى قصَدَ المشترع شخصاً معيناً (طبيعياً أو معنوياً!) أو كان في ذهنه حالة معينة قضت بتمييز من يتعاطى معاملات العقارات غير المبنية على من يتعاطى بالعقارات المبنية؟

ـ أخضع اليخوت والمراكب وزوارق النزهة أو الرياضة بطول يتجاوز ١٥ متراً العائدة للبنانيين فقط، ولكنه أعفى «وسائل النقل الجوي المستعملة لنقل الأشخاص والبضائع» حتى ولو كان يملكها لبنانيون (المادة ١٧ الفقرة ل و م).

---

(١) أصبح فيما بعد، ثلاثة ملايين ليرة لبنانية.

الفصل التاسع

الرسوم والواردات العامة

١ ـ تعريف الرسم:

في موازاة الضريبة التي تندرج في عداد الموارد السيادية للدول، فإن الرسم يدخل في عداد الموارد الاقتصادية على النحو الذي أسلفنا البحث فيه. ولئن يكن استئداء الدولة للضريبة لا يقترن بمقابل خاص تؤدِّيه للمكلف، فإن استئداءها للرسم يفترض اقترانه بخدمة خاصة أو بنفع خاص تؤديه الدولة له.

وعلى هذا، فقد أجمع علماء المالية على تعريف الرسم بأنه مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبراً من بعض الأفراد في مقابل ما تقدمه لهم من خدمة أو **منفعة خاصة**، كما هو الأمر بالنسبة إلى رسوم البريد، والرسوم القضائية، ورسوم التعليم وما إليها.

٢ ـ عناصر الرسم:

استناداً إلى تعريف الرسم، يتضح لنا أنّه يتكوَّن من عنصرين اثنين هما: الجبرية والمنفعة الخاصة:

أ ـ **العنصر الأول: الجبرية**: وهذه الجبرية في الرسم قد أثارت جدلاً بين العلماء الماليين لم يثر مثله بالنسبة إلى الضريبة. ومردُّ هذا الجدل إلى غموض فكرة «الجبرية» العائدة للرسم، لأن الفرد لا يؤدِّي الرسوم إلاّ في مناسبة حصوله على الخدمة الخاصة أو النفع الخاص من الدولة. ولمّا كان

هذا الفرد حرّاً في طلب الخدمة أو في عدم طلبها، فقد بات من غير المفهوم كيف تشكِّل «الجبرية» عنصراً في تكوين الرسم؟!.

والحقيقة أن الجدال واردٌ في محلِّه، من حيث المبدأ، إلاّ أنه يستوجب التوقف أمام الملاحظتين التاليتين:

الأولى، أن حرية الخيار المرصودة للفرد تقتصر، في هذا الصدد، على طلب الخدمة، أو عدم طلبها. وبالتالي فليس له الخيار في دفع الرسم أو عدم دفعه إذا ما قرَّر طلب الخدمة من الدولة، لأن الرسم والحال هذه يصبح جبرياً. والجبرية هنا، كما في الضريبة، متأتية عن كون السلطة العامة لا تتفاوض مع الأفراد ولا تساومهم بشأن توجب الرسم أو بشأن مقداره، وإنما تعمد إلى تحديده بإرادتها المنفردة، وفي هذا يختلف الرسم، كما تختلف الضريبة عن ثمن السلع التي تنتجها الدولة.

ـ **والثانية**، أن حرية الخيار المعطاة للفرد، مبدئياً، من حيث طلب الخدمة أو عدم طلبها، قد أصبحت شبه ملغاة، سواء في المستوى القانوني أو في المستوى العملي، إذ ربَّما فرض القانون على الأفراد تلقي خدمة معيَّنة من جانب السلطة، في مقابل رسم تتقاضاه عنها.

فلو فرضت الدولة التلقيح الإجباري مثلاً، أو تنظيف الشوارع، أو دَمْغ السبائك الذهبية المعروضة للبيع، أو استخراج بطاقة شخصية أو غير ذلك في الخدمات التي لا يستطيع أحد، عدا الدولة، أن يقدِّمها للأفراد، فمعنى ذلك أنها لم تترك للفرد حرية الخيار أو التقرير فيما إذا كان يرغب أو لا يرغب في هذه الخدمة، لا بل إنها تذهب إلى أبعد من ذلك، بحيث يقرِّر المشترع عقوبات جنائية على مخالفة ما أوجبه القانون من خدمات يؤدِّي الفرد عنها رسوماً للخزينة العامة.

وفوق هذا، فإن الفرد قد يجد نفسه مضطراً، حتى ولو لم يلزمه النص القانوني، إلى طلب خدمة معينة من الدولة، وذلك رغبةً منه في المحافظة على حقوقه ومصالحه. ولنأخذ مثلاً على ذلك: تسجيل العقارات. فإن الحق لا ينشأ حتى بين المتعاقدين إلاّ من تاريخ تسجيل العقد في السجل العقاري، بحيث يكتسب اعتباراً من هذا التاريخ قوةً ثبوتية بوجه الجميع[١]. وإذا كان القانون لا يجبر المتعاقدين، وخصوصاً مكتسب الحق منهم، على التسجيل، إلاّ أن الحرص على الحق والمصلحة يحتّم مثل هذا التسجيل، وبالتالي يستوجب أداء رسوم التسجيل.

ومثل هذا يُقال أيضاً بالنسبة إلى الرسوم القضائية، ورسوم التسجيل في المدارس والجامعات الحكومية، إذ تختفي، عملياً، حرية الخيار المخوَّلة للفرد، نظراً لكون الدولة تحتلّ موقع المحتكر في تقديم الخدمة المطلوبة التي تستوجب دفع الرسوم المتوجبة[٢].

وهكذا يتضح أن عنصر الجبرية ليس واحداً بالنسبة لجميع الرسوم، ولهذا فقد اقترح بعض علماء المال[٣] تقسيم الرسوم إلى رسوم إجبارية،

---

(١) نصَّت المادة ٣٩٣ من قانون الموجبات والعقود على أن «بيع العقار أو الحقوق العينية المترتبة على عقار لا يكون له مفعول حتى بين المتعاقدين إلاّ من تاريخ قيده في السجل العقاري».
ونصَّت المادة ٢٠٤ من القرار ٣٣٣٩ تاريخ ١٢/١١/١٩٣٠ (قانون الملكية العقارية) على أن «يتم اكتساب الحقوق العينية وانتقالها بقيدها في السجل العقاري».
ونصَّت المادة ١١ من القرار ١٨٨ تاريخ ١٥/٣/١٩٢٦ (إنشاء السجل العقاري) على أن «الصكوك الرضائية والاتفاقات التي ترمي إلى إنشاء حق عيني أو إلى نقله أو إعلانه أو تعديله أو إسقاطه لا تكون نافذة، حتى بين المتعاقدين، إلاّ اعتباراً من تاريخ قيدها...».

(٢) محجوب، ص ٣٠٣.

(٣) يراجع: LAFERRIERE et WALINE, ibid., p. 233.

وهي التي يفرضها القانون، ورسوم **اختيارية لا** يفرضها القانون ولكنها ناجمة عن الواقع الذي يتولَّد عنه ما يمكننا أن نسمِّيه **الجبر المعنوي**، في مقابل الجبر **القانوني** الناجم عن النصوص التشريعية.

ب ـ **العنصر الثاني: المنفعة الخاصة**: وهذه المنفعة تجسِّد المقابل الذي يحصل عليه الفرد لقاء الرسم الذي يدفعه، بينما **لا مقابل** يحصل عليه الفرد لقاء الضريبة التي يكلَّف بها ويؤدِّيها للخزينة العامة، اللهمَّ عدا «المنفعة العامة» التي تصيب الجميع، ولا تقتصر على فرد بعينه.

ومن الأمثلة على ذلك: تسجيل العقود، أو إثبات تاريخها، أو قيد الدعوى القضائية، أو الحصول على رخصة قيادة السيارات، أو رخصة وضع المركبات في السير.

لكنَّ التلازم بين الخدمة الخاصة أو المنفعة الخاصة من جهة وبين الرسم من جهة ثانية، أثار التساؤل حول **مدى التناسب أو التعادل بين الخدمة المقدمة من الدولة والرسم المدفوع من الفرد، باعتباره ثمناً لتلك الخدمة؟**

والقول بالتناسب بين الخدمة والرسم يستوجبه كون الدولة لا تهدف من تحصيلها الرسم إلى الحصول على موارد مالية تنفقها على المرافق العامة، وإنما تهدف من وراء تحصيل الرسم إلى تغطية نفقات الخدمة المؤداة. وعلى هذا الأساس، فلا يجوز مبدئياً أن تتجاوز حصيلة الرسم الذي تتقاضاه الدولة حجم نفقات الخدمة الخاصة أو المنفعة الخاصة التي تقدِّمها للفرد الذي دفع الرسم المتوجب.

وفي هذا الصدد، ورد في الرأي الاستشاري الصادر بتاريخ ١٧ ـ ١ ـ ٢٠٠٣ عن ديوان المحاسبة، سنداً للمادة ٨٧ من قانون تنظيم

الديوان بشأن «استيفاء بدل خدمات من المواطنين والملتزمين» أنه ينبغي الإشارة، بادىء ذي بدء، إلى «أن الإدارة في معرض تقديمها لخدمة معينة، تستوفي ما يقابل هذه الخدمة؛ وما تستوفيه قد يكون رسماً Taxe أو مقابلاً Redevence، ولكل من الوصفين أحكامه وشروطه، وقد يدقّ التمييز بين الوصفين نظراً لصعوبة وضع معيار حاسم للتمييز:

Taxe et Redevence: Il arrive qu'en contrepartie d'un service rendu, l'Etat exige le paiement d'un taxe ou d'une redevence. Ces notions sont souvent confondues avec celles du prix et d'impôts (Gaundemet et Molinier, Finances publiques, T. II, p. 116)

«وبما أنه، وإن دقّ التمييز بين الرسم والمقابل، فيبقى أن الثاني يتميّز بالتناسب بين المبلغ المدفوع، والخدمة المقدمة، ومثل هذا التناسب لا يراعيه الرسم:

Distinction des Taxes et des redevences: Le conseil d'État prit pour critère de la redevence le fait que la somme reclamée aux usagers correspondait sensiblement à la valeur du service... le montant d'une redevence, à l'inverse de celui de la taxe, ne peut pas être disproportionné au coût réel du service rendu.

«وبما أن تقرير الرسم يتمّ بنصّ تشريعي، بينما تقرير المقابل بنص إداري،

«وبما أنه واستناداً إلى ما تقدم من تحليل ومعايير، يرى الديوان، وطالما أن المبالغ المطلوبة بموجب قرار الاتحاد (اتحاد بلديات الفيحاء) تتناسب مع الخدمات المؤداة، فإنه يقتضي اعتبارها مقابلاً Redevence جائزاً تقريره بموجب قرار الاتحاد»[1].

---

(١) الرأي الاستشاري رقم ٧/ ٢٠٠٣ الصادر بالإجماع عن هيئة ديوان المحاسبة المكوّنة من القضاة: رشيد حطيط (رئيساً) وعثمان طعمة وهدى عبد الله حايك وحسن نور الدين وإيلي معلوف (أعضاء) وذلك بتاريخ ١٧/ ١/ ٢٠٠٣.

ولكن الدولة قد تجد أن من واجبها تقديم الخدمة الخاصة **لقاء رسم يكون أقل من نفقة إنتاجها**، وذلك تيسيراً على الأفراد، وإسهاماً منها في تحقيق النفع العام للمجموع، على أن تقوم هي بتغطية الفرق من حصيلة ضرائبها، مباشرة كانت أو غير مباشرة.

أما إذا عمدت الدولة إلى **فرض رسم تتجاوز قيمته قيمة نفقة الخدمة المقدمة**، فذلك يعني أن الرسم قد فَقَد صفته كمورد اقتصادي، وتحوَّل إلى ضريبة إلزامية تندرج في عداد الموارد السيادية، حتى ولو سُمِّي «رسماً»، لأن هذا الرسم يعتبر والحال هذه **«ضريبة»**، ولكن استخدام لفظة «الرسم» هو تعبير مخفَّف ومهذَّب، نظراً لكون الناس قد اعتادوا الاستجابة للرسوم أكثر من استجابتهم للضرائب.

٣ ـ الرسم والواردات العامة:

ولربَّما اختلط الرسم أحياناً بغيره من الواردات العامة، الأمر الذي يستلزم إجراء المقارنة بين الرسم من جهة، وبين كل من الضريبة، وثمن منتوجات أملاك الدولة، والأتاوة أو مقابل التحسين من جهة ثانية.

أ ـ الرسم والضريبة: نعيد إلى الأذهان مرةً جديدة، أن الرسم والضريبة يتفقان في كون كل منهما مبلغاً نقدياً يُفرَضُ ويُجبى جبراً، إلاَّ أنهما يختلفان في كون الرسم وحده يُؤدَّى مقابل خدمة خاصة تقدِّمها الدولة، وليس الأمر كذلك بالنسبة إلى الضريبة.

وانطلاقاً من فكرة التناسب بين قيمة الرسم ونفقة الخدمة المؤداة، على نحو ما ذكرناه منذ قليل، فإن الضريبة تستوجب التناسب من حيث فرضُها وفقاً للقدرة التكليفية لمن تتوجَّب عليه.

وإذا صحَّ مثل هذا التقييم، نظرياً، فيما عنى وجوه الشبه أو وجوه

الخلاف فيما بين الرسوم والضرائب، إلاّ أن الممارسة العملية قد تُفضي أحياناً إلى مزيدٍ من التعقيد الذي يستدعي الكثير من الدقة، في مجال التفرقة بين الرسم والضريبة، خصوصاً وأن المشترع، وكما قدمنا، ربما استخدم عبارة «الرسم» للدلالة على «الضريبة»، كما هي الحال بالنسبة إلى الرسوم الجمركية، ورسوم الاستهلاك والإنتاج، ورسوم الدَّمغة، ورسم الانتقال أو الأيلولة، وهي جميعاً، «ضرائب»، خصوصاً وأن قيمتها لم تعد متناسبة مع نفقة الخدمة المؤداة في مقابلها.

وعلى سبيل المثال، فإن رسوم التسجيل التي كانت، بعدُ، «رسوماً» إذ كانت قيمتها معادلة لنفقة خدمتها، سرعان ما اضطرَّت الدولة، تحت وطأة الحاجة إلى الموارد المالية، إلى رفع سعر تلك الرسوم مما يزيد كثيراً عن النفقة التي تستلزمها الخدمة المؤداة، فكان من المنطقي والحال هذه أن تتحوّل رسوم التسجيل عن طبيعتها الأصلية وتصبح بمثابة ضرائب، ولكنها تبقى محافظة على اسمها كرسم، نظراً لكونها تُؤدَّى لقاء خدمة خاصة، وإن تكن كلفة هذه الخدمة أدنى بكثير من قيمة الرسم المدفوع.

ب ـ **الرسم وثمن منتوجات أملاك الدولة**: إن الرسم وثمن منتوجات أملاك الدولة يتشابهان في كونهما يُدفعان في مقابل خدمة أو منفعة معيَّنة. إلاّ أنهما يختلفان من حيث طبيعة المنفعة، ومن حيث طبيعة الهيئة التي تقدمها، ومن حيث سلطة الدولة في تحديد كلٍّ منهما:

ـ **إن الرسم يدفع مقابل منفعة ذات طبيعة إدارية يقدِّمها مرفق عام ذو صفة إدارية**، ولا يتوخّى تحقيق الربح بل يهدف إلى تحقيق النفع العام. وأمّا **ثمن** منتوجات أملاك الدولة، فيدفع مقابل سلعة أو خدمة تجارية يقدِّمها **مشروع عام ذو صفة تجارية أو صناعية**.

ـ **والرسم يدفع لهيئة ذات طبيعة** تجارية لا تتوخى الربح، **وأما الثمن**

فيدفع لهيئة ذات طبيعة تجارية أو صناعية. ولكن اتساع دور الدولة الحديثة أدَّى في غالب الأحوال إلى تغليب فكرة الصالح العام، بحيث فقد الكثير من الهيئات الصناعية والتجارية طبيعتها، عندما كفّت عن توخي الربح، كما هي الحال بالنسبة إلى بعض مشاريع النقل، ومعاهد التعليم، والمستشفيات وما إليها.

ـ والدولة تتمتع بسلطة جبرية في تحديد **الرسم**، لكنها تحدِّد **أثمان منتوجاتها في ضوء ظروف المنافسة** بمعنى أنها مضطرة إلى مراعاة نفقات الإنتاج، وإلى التفاوض مع المشترين، وهو ما لا تفعله عندما تحدِّد الرسم.

ويبقى أن نشير، بعد الذي تقدَّم، إلى كون **الرسم** واحداً بالنسبة إلى مختلف المستفيدين من خدمة الدولة، أما **الثمن** الذي تُباع به منتوجات الدولة فهو يختلف من مشترٍ إلى مشترٍ آخر، وفقاً لظروف المنافسة التي أشرنا إليها.

ج ـ **الرسم والأتاوة أو مقابل التحسين**: بنتيجة تنفيذ الدولة أو البلدية مشروعاً عاماً في منطقة ما، فإن العقارات التي تحيط بهذا المشروع العام تحظى بالتحسين الذي من شأنه أن يرفع قيمتها، فيكون هذا التحسين بمثابة المنفعة الخاصة أو الخدمة الخاصة التي قدَّمتها الدولة أو البلدية ـ ولو من دون طلب شخصي ممن استفاد عقاره من التحسين ـ والتي تستوجب، قانوناً، أداء مبلغ نقدي عنها، يدعى «الأتاوة» في بعض التشريعات.

وإذا كان الرسم و«الأتاوة» المدفوعة لقاء التحسين يتشابهان لجهة كونهما يستحقان لقاء الخدمة أو المنفعة الخاصة المؤداة، إلاَّ أنهما يختلفان من حيث اقتصار «الأتاوة»، على الأحوال التي تحدث فيها التحسينات

العقارية، ومن حيث كونها تُدفع مرةً واحدةً، بينما يُدفع الرسم لقاء الخدمة أو المنفعة الخاصة التي يحصل عليها دافعها، ويتكرَّر دفعه له كلما تكرَّر الحصول على الخدمة أو المنفعة[1].

٤ ـ تضاؤل أهمية الرسوم:

ويبقى أن نشير أخيراً إلى أن الأهمية التي كانت الدولة تعلِّقها على حصائل الرسوم قد تضاءلت في ظل الدولة المعاصرة.

ففي العصور الوسطى: مثلاً، كانت الرسوم تفوق الضرائب في أهميتها، وذلك لأسباب كثيرة، منها:

أ ـ **أن فكرة «الدولة»**، كتنظيم يعمل لأجل الصالح العام لم تكن بعد قد استقرَّت،وإنما كانت العلاقة القائمة بين الدولة والأفراد هي علاقة تبادل، بحيث يدفع الفرد مقابلاً عن الخدمة التي تقدِّمها الدولة، وهذا يعني الرسم، تحديداً.

ب ـ **أن فكرة «التضامن الاجتماعي»** التي ترتكز إليها الدولة لم تكن بدورها قائمةً في الأذهان بعد، وإنما كانت الفكرة تدور حول الدولة المنتجة للخدمات، فاستتبع ذلك، منطقياً، زيادة الرسوم قياساً على الضرائب، لا بل استتبع أيضاً النظر إلى الضريبة على أنها خدمة.

ج ـ إنَّ الملوك والحكَّام كانوا يتفادون دعوة الهيئات النيابية لأخذ موافقتها على فرض الضريبة الجديدة، وكانوا يفضلون في المقابل الالتجاء إلى فرض الرسوم التي لا تحتاج إلى موافقة الهيئات النيابية.

د ـ إن الدولة عرفت في الماضي نظام دفع الرسوم مباشرة إلى

---

(١) محجوب، ص ٣٠٧.

الموظفين، ومنهم القضاة[1].

ـ وأما في **الوقت الحاضر**، فقد تبلورت فكرة الدولة ـ التنظيم، التي تعمل باسم «التضامن الاجتماعي»، بهدف تحقيق النفع العام، وأصبحت خدماتها بالتالي تعم جميع المواطنين، بمن فيهم أولئك الذين لا يستطيعون دفع ثمن تلك الخدمات. وبهذا ظهرت للمرة الأولى فكرة «**الخدمات المجانية**»، التي تقدمها الدولة.

ولقد كان منطقياً، والحال هذه، أن تقل حصائل الرسوم وأن تتضاءل أهميتها، قياساً على الضرائب التي أصبحت الدولة تفرضها على نطاق واسع نظراً لاتساع نطاق نشاطاتها.

وهكذا، فإن إيلاء الضرائب الأولوية على الرسوم، مردّه إلى وضع العدالة الاجتماعية والمساواة موضع الاعتبار، فضلاً عن انتشار المفاهيم الديمقراطية التي قضت بأن تكون للهيئات النيابية إرادة واضحة في مسألة فرض الضرائب والرسوم معاً.

ونضيف إلى ما تقدَّم أن الدولة المعاصرة استنكفت عن نظام دفع الرسوم مباشرة من المواطنين إلى الموظفين، نظراً للمحاذير التي تتولَّد عن هذا النظام، وتولَّت بنفسها دفع مرتبات العاملين في دوائرها.

إلاَّ أن الرسوم، وبالرغم من انحسار أهميتها، ما تزال تشكِّل مورداً مالياً هاماً، ولا سيما في مستوى الموازنات المحلية في الدول التي تعتمد مثل هذه الموازنات، كما أنها تعتبر كالضرائب أداةً فعّالة من أدوات التدخل والتوجيه في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

---

(١) المرجع السابق، ص ٣٠٨.

الفصـل العـاشر

القـروض العـامة

١ ـ تمهيد:

يشكِّل دخل الدولة من أملاكها (الدومين العام)، ومن الضرائب والـرسـوم مـا يُعـرف بـاسـم «**الـواردات العـاديـة**»، وأمـا القـروض العـامـة والإصدارات النقدية الجديدة، فهي تشكِّل ما يُعرَف أيضاً باسم «**الواردات الاستثنائية**» أو غير العادية.

وغني عن البيان أنه لا يصحْ للدولة اللجوء إلى فرض المزيد من الضرائب عندما تكون الضريبة قد بلغت حدودها القصوى بحيث تكون **القدرة التكليفية القومية أو (الطاقة الضريبية الوطنية)** قد استُنفِدت تماماً. فإذا لم تمتنع الدولة، رغم ذلك، عن فرض الضرائب الجديدة، فإنها تتسبَّب حتماً بتدهور مستوى المعيشة وبشلل النشاط الاقتصادي.

لكن استنفاد القدرة التكليفية القومية لا يعني استنفاد **القدرة المالية القومية** بجميع مصادرها، أي بقدرة الدخل القومي على تحمُّل الأعباء العامة بمختلف صورها. ويتجلَّى ذلك من خلال الخيارات الأخرى غير الضريبية التي تظل متاحةً أمام الدولة من أجل تغطية نفقاتها العامة، وهذه الخيارات تتمثل في القروض العامة من جهة، وفي الإصدار النقدي الجديد من جهة ثانية.

٢ ـ القروض العامة:

وليـس مستبعـداً، فـي بعـض الأحـوال، أن تلجـأ الـدولـة إلـى أحـد

الخيارين المذكورين، حتى قبل استنفاد القدرة التكليفية القومية، وخصوصاً في البلدان التي تُقابَل فيها الضرائب الجديدة بردود فعل سلبية من جانب المواطنين.

وفي أي حال، فإن علماء المالية العامة يذهبون إلى أن القرض يشكِّل وسيلة فعّالة في يد الدولة لتجميع المدخرات التي لا تستطيع الضريبة أن تحصل عليها، وهو يشكِّل وسيلةً فعّالةً أيضاً لأجل توزيع العبء المالي العام بين المُقرضين والمكلفين بالضريبة، إذ يساهم هؤلاء وأولئك في تحمُّل مستلزماته.

٣ ـ تعريف القرض العام:

والقرض العام هو مبلغ نقدي تستوفيه الدولة أو أي شخص معنوي آخر، من الغير، (سواءٌ أكان هذا الغير في عداد الأفراد أم البنوك أم الهيئات الخاصة أم الدولية، أم كان من الدول الأخرى) وتتعهَّد الدولة بردِّه وبدفع الفائدة عنه، وفقاً لشروط محدَّدة.

ومن خلال هذا التعريف يتضح على الفور الفارق بين القرض والضريبة: **فالقرضُ** واجبُ الردِّ ومنتجٌ للفائدة، وأمّا **الضريبة** فلا. والقرضُ اختياري ومخصَّص لغرضٍ معيَّن يحدِّده القانون الذي أصدره، بينما الضريبة جبرية، ولا تُخصَّص عادةً لغرض معيَّن، عملاً بقاعدتي الشيوع والشمول في الموازنة العامة. لكنَّ هذه الفروق باتت اليوم ضئيلةً، نظراً لكثرة التجاء الدولة إلى القروض الإجبارية، ثم نظراً لعدم تخصيص حصيلة القروض لأغراض محدَّدة كما يُفترَض من حيث المبدأ، كتلك التي تُعقد لسدِّ عجز الموازنة أو لتغطية النفقات الناجمة عن الحروب[١].

---

(١) محجوب، ص ٣٠٤.

٤ ـ إصدار القرض العام:

والقرض العام يصدر عادةً بقانون لأن فوائد القرض وأصله يتم سدادهما من الحصائل الضريبية، الأمر الذي جعل بعض العلماء يعتبرون القرض بمثابة **ضريبة مؤجَّلة**، وطالما أن الضريبة تُفرض بموجب القانون، فإن القرض نفسه، والحال هذه، يجب أن يصدر بدوره بموجب القانون أيضاً، وهذا ما تحرص دساتير الدول على تأكيده. وعلى سبيل المثال فقد ورد في المادة ٨٨ من الدستور اللبناني: «لا يجوز عقد قرض عمومي ولا تعهُّد يترتب عليه إنفاق من مال الخزانة إلاّ بموجب قانون».

وقد يتخذ القرض العام شكل **تسهيلات مالية**، تقدِّمها المصارف الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية، أو قد يتخذ شكل إصدار **سنداتٍ حكومية** تطرحها الدولة للاكتتاب العام، وهذه المستندات الحكومية قد تكون سنداتٍ لحامِلِها إذا كانت قابلة للتسويق، وإلاّ فتكون سندات إسمية، أو سندات مختلطة. علماً بأن الدولة قد تلجأ إلى الاكتتاب العام في السندات الحكومية إمّا بطرحها مباشرة **للجمهور**، وإمّا عن طريق **المصارف**، وإمّا عن طريق البيع في البورصة.

وأخيراً فإن القرض العام قد يصدر بقيمة **محدَّدة**، وقد يصدر بقيمة **غير محدَّدة**، وذلك بأن لا تضع الدولة، مقدماً، حداً أقصى للقرض، وإنما هي تقبل كل الاكتتابات التي تتمّ خلال مدّة معيَّنة، ثم تُعلن في أي وقتٍ تشاء اكتفاءها بالمبالغ التي تمَّ الاكتتاب بها.

٥ ـ أنواع القروض:

والقروض على أنواع وذلك بالنظر إلى: إرادة المقرض، وإلى مدّة

القرض،وأخيراً إلى مصدر القرض. وعلى هذا الأساس، فإن القروض تنقسم إلى: .

أولاً: **القروض الاختيارية**، وهي الأصل، وبهذا تتميَّز عن الضريبة الجبرية، **والقروض الإجبارية** التي قد تلجأ إليها الدولة في بعض الأحوال، كما في ظروف الحروب[١] والتضخم النقدي أو في حال ضعف ثقة الأفراد بمالية الدولة. وقد فرضت فرنسا في أواخر القرن الثامن عشر ومطالع القرن التاسع عشر هذه القروض الإجبارية تحت عنوان «**القروض على الأغنياء**»[٢]، ومثلها فعلت غداة الحرب العالمية الأولى هولندا واليونان وألمانيا وإيطاليا.

ثانياً: **القروض المؤبّدة** التي لا تحدِّد الدولة تاريخاً معيناً لردِّها وإنما تلتزم بدفع الفائدة عنها ما دامت قائمة، **والقروض المؤقتة** أي القروض القابلة للاستهلاك، والتي تحدّد الدولة مقدَّماً أجلاً للوفاء بها، وهي تنقسم إلى **قروض قصيرة الأجل** (القروض العائمة أو الطافية)، وقروض **طويلة الأجل** (القروض المثبتة)، وقروض **متوسطة الأجل** وهي التي تقع مدتها بين نوعي القروض القصيرة الأجل والقروض الطويلة الأجل.

ثالثاً: **القروض الداخلية**، وفيها تلجأ الدولة إلى السوق الوطنية أي إلى المدخرات القومية الداخلية، فإذا اتضح أن هذه المدخرات غير كافية لتغطية القروض المطلوبة، أمكن للدولة عندئذٍ أن تلجأ إلى **القروض الخارجية** أي إلى الاقتراض من الدول الأخرى أو من الهيئات الدولية مثل البنك الدولي للإنشاء والتعمير IBRD وصندوق النقد الدولي IMF، والهيئة

---

(١) يراجع: DEYNEs, J.M. How to play for the war? Harcourt Brace, New York, 1942.

(٢) يراجع: Allix, ibid., p. 878 .

الدولية للتنمية IAD، وذلك لمعالجة العجز في ميزان المدفوعات، ولا سيما في حالات الحروب وأزمات الكساد الاقتصادي.

٦ ـ محدودية القروض العامة:

ونختم البحث في القروض العامة بالسؤال الرامي إلى معرفة مدى قدرة الدولة على الاقتراض، وهل إن هذه القدرة محدودة باعتبارات معينة، أم أنها مطلقة لا يحدُّها حدّ ولا يقيِّدها قيد؟

الواقع أن قدرة الدولة، في مجال الحصول على القروض العامة وبالتالي في مجال استيعاب هذه القروض، هي قدرة محكومة بعدد من الاعتبارات التي نوجزها فيما يلي:

أولاً: حجم الادخار القومي المتبقي تحت تصرُّف المقرضين، وفي هذا المجال لا بدّ من أخذ حجم الضرائب المقتطعة من الادخار القومي بعين الاعتبار. والواقع أن ارتفاع الادخار القومي مرتبط بارتفاع الدخل القومي، وكلما ارتفع الاستهلاك من هذا الدخل، انخفض حجم الادخار، والعكس صحيح أيضاً.

ثانياً: قدرة الاقتصاد القومي على استيعاب القروض العامة، بحيث لا بدّ أن تُراعي الدولة الراغبة في الحصول على مبالغ محدَّدة تقترضها، سواء من الداخل أو من الخارج، مدى قدرة الاقتصاد القومي على استيعاب تلك المبالغ في شكل نفقات عامة تغطيها القروض المطلوبة.

ثالثاً: قدرة الاقتصاد القومي على تحمُّل الالتزامات الخاصة بخدمة القروض، أي بردِّ أصلها ودفع فوائدها، علماً بأن ذلك يستلزم عادةً إلقاء أعباءٍ ضريبية جديدة على كاهل المكلفين. وعلماء المالية متفقون على أن قدرة الاقتصاد القومي على استيعاب القروض وعلى تحمُّل أعبائها، تشكِّل

بالنسبة إلى الحصول على القروض الخارجية الأجنبية خطوةً أكبر من تلك التي تشكِّلها بالنسبة إلى القروض الداخلية الوطنية، لأن الدولة المقترضة من الخارج تكون مدينةً له ومضطرّة إلى تحرير جزء من السلع والخدمات التي تحت تصرُّفها، وتصديرها إلى الخارج لأجل الإيفاء بالتزاماتها النقدية، وبالعملة الأجنبية في الغالب، بينما الدولة المقترضة من الداخل تكون مدينة لنفسها.

وليس لنا أن ننسى أنَّ اللجوء إلى القروض الأجنبية يبرِّره أمران:

ـ **الأول**: أن تكون المدخرات القومية بالغة الانخفاض، وخصوصاً في البلدان المتخلِّفة أو النامية.

ـ **والثاني**: أن البلدان المتخلِّفة أو النامية تحتاج إلى استيراد مستلزمات التنمية من الخارج، فتحتاج بالتالي إلى العملات الأجنبية، هذا في وقت يكون فيه ميزان المدفوعات في هذه البلدان في حالة من العجز الذي قد يعيق عملية التنمية الاقتصادية.

٧ ـ سداد القروض:

والمشترع يعالج عادة مسألة عقد القروض وسدادها وسداد فوائدها ونفقاتها المتمِّمة. فبالعودة مثلاً إلى القانون رقم ١٧٢ تاريخ ٢/ ١٢/ ١٩٩٢ (قانون موازنة ١٩٩٢) نقرأ في المادتين السابعة والثامنة منه على التوالي:

«يُجاز للحكومة ضمن حدود مبلغ يوازي العجز الفعلي للموازنة، وضمن حدود مبلغ مماثل لاحتياجات الخزينة، إصدار سندات خزينة بالعملة اللبنانية لآجال طويلة، ومتوسطة وقصيرة، وذلك بقرارات تصدر عن وزير المالية.

يفتح للقروض حسابات خزينة خاصة تقيَّد لها القيمة المقبوضة من

أصل هذه القروض، وتقيَّد عليها القيم التي تدفع تسديداً للأقساط والسندات المستحقة».

وبموجب القانون رقم ٢٨٠ تاريخ ١٥/ ١٢/ ١٩٩٣ (تصديق الموازنة العامة لعام ١٩٩٣) أُجيز للحكومة ضمن حدود مبلغ يوازي احتياجات الخزينة، إصدار سندات خزينة بالعملة اللبنانية لآجال طويلة ومتوسطة وقصيرة وذلك بقرارات تصدر عن وزير المالية (م ٧)، ولم يرد في هذا النص ذكر للعجز الفعلي للموازنة كما ورد في نص المادة ٧ من القانون ١٧٢/ ١٩٩٢.

كما أن المواد ١٠ و١١ و١٢ من قانون تصديق موازنة ١٩٩٣ تضمَّنت الأحكام التالية:

«**المادة ١٠ ـ ١**: تفتح في الموازنة العامة للقروض التي تعقدها الدولة وفقاً للأصول أو تعقد لحساب الدولة وفقاً للأصول، اعتمادات عقد واعتمادات دفع، بمراسيم تتخذ في مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير المختص ووزير المالية.

٢ ـ يُلغى كل نص مخالف لهذه المادة أو لا يتفق مع مضمونها.

المادة ١١: يفتح للقروض حسابات خزينة خاصة **تقيّد لها** القيمة المقبوضة من أصل هذه القروض، **وتقيّد عليها** القيم التي تدفع تسديداً للأقساط والسندات المستحقة.

المادة ١٢: يجوز للحكومة، بمراسيم تتخذ في مجلس الوزراء، بناء على اقتراح وزير المالية، أن تفتح عند الاقتضاء اعتمادات في الموازنة العامة والموازنات الملحقة لأجل تسديد أقساط القروض التي تستحق (أصل وفوائد ونفقات متمِّمة)، وأن تحدِّد مصادر تغطيتها».

الفصل الحادي عشر

الإصدار النقدي الجديد

١ ـ تمهيد:

إذا لم تستطع الدولة أن تسد عجز موازنتها، سواء باللجوء إلى الضرائب والرسوم أو بالحصول على القروض العامة لتغطية نفقاتها والنهوض بأعبائها، فإنها تعمد إلى سدّ ذلك العجز عن طريق الوسائل النقدية التي تُدعى لدى العامة: «طبع العملة»، أي إصدار كمية جديدة من النقود تُضاف إلى الكتلة النقدية المتوفرة في البلاد، وهذا الإصدار الجديد يتولَّد عنه ما يُعرف **بالتضخم المالي** الذي يُفضي بالضرورة إلى **التضخم النقدي**.

ومن المعروف أن التضخم يؤدِّي إلى ارتفاع الأثمان وإلى انخفاض قيمة النقود. **وارتفاع الأثمان** يؤدِّي إلى ارتفاع نفقة الإنتاج وإلى ارتفاع **أثمان الصادرات** وإعاقتها، وإلى انخفاض القيمة الخارجية للنقد الوطني، وهو ما يؤدي حكماً إلى ارتفاع **أثمان المستوردات**.

ولعلَّ من أهم آثار التضخم إساءته إلى توزيع الثروات والدخول، وهذه الآثار تشكِّل ما يُعرف عموماً باسم «العبء الاقتصادي للإصدار الجديد»، وهو عبء يرتِّب أموراً بالغة الخطورة، خصوصاً وأن الإصدار النقدي عملية مغرية وسهلة، مما يُفضي إلى انهيار قيمة العملة وإلى اختلال التوازن النقدي، وهذا ما حدث في فرنسا عندما أصدرت حكومة الثورة

عام ١٧٨٩ و١٧٩٥ كميات كبيرة من النقود أدَّت إلى انخفاض قيمتها حتى النصف[١].

ولكن إلى أيٍّ مدى يصحّ الالتجاء إلى الإصدار النقدي الجديد الذي يتولَّد عنه التضخم، على نحو ما ذكرنا، إذا كان المطلوب من هذا الإصدار هو تمويل عملية التنمية الاقتصادية في البلاد؟

الحقيقة أن اللجوء إلى هذا الأسلوب في الإصدار الجديد يفترض توفر المرونة في كل الجهاز الإنتاجي، فإذا لم يكن هذا الجهاز مرناً، فإن من الخطورة بمكان اللجوء إلى تمويل التنمية الاقتصادية بالإصدارات النقدية الجديدة، إذ سرعان ما يقوم التضخم، وتترتَّب عليه آثاره السيِّئة المضرّة بالتنمية، خصوصاً وأن تكاليف التنمية ترتفع،كما يُصاب ميزان المدفوعات بالعجز، في مثل هذه الظروف.

وفي أي حال، فإن عملية الإصدار النقدي باتت في الوقت الحاضر محكومة بعدد من القواعد والقيود التي لا تتيح للدولة، عبر مصارف الإصدار فيها، الحرية المطلقة في زيادة الكميات النقدية المصدرة في أي وقت تشاء. لقد غدت عملية الإصدار داخلةً في الإطار الكبير للنظام المصرفي عموماً، وفي طبيعة النظام الخاص بمصارف الإصدار التي تدخل عملية الإصدار النقدي في صميم مهماتها، بالإضافة إلى دورها في توجيه السياسات النقدية والمصرفية والاقتصادية، وهذا ما يتكفّل به في لبنان قانون النقد والتسليف وإنشاء المصرف المركزي،الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٣٥١٣ الصادر في أول آب ١٩٦٣.

---

(١) يراجع: EDGARD, Allis, ibid., p. 880.

٢ ـ قواعد إصدار النقود الورقية:

وقد وجدنا إضافة الفصل الخاص بقواعد إصدار النقود الورقية من كتابنا «في الاقتصاد السياسي: النقود والنظم النقدية» لتبيان السياق التاريخي لقواعد إصدار النقود الورقية التي تعتبر أحد الموارد الاستثنائية(١):

والواقع أنه نتيجة للتطور الذي شهدته عملية إصدار النقود، عمدت الدولة إلى تنظيم الإصدار عن طريق رسم الأصول والحدود التي ينبغي أن يلتزم بها مصرف الإصدار، وهو في الغالب البنك المركزي في الدولة، وبذلك لم يعد مصرف الإصدار يتمتع بالحرية المطلقة سواء في زيادة مقادير النقود الورقية المصدرة أو في إنقاص هذه المقادير.

على أن سلطة الرقابة التي تمثّلت في نهوض الدولة بمهمة التدخل في عملية الإصدار، لم تكن تهدف إلى عرقلة المهمة المنوطة بمصرف الإصدار، وإنما إلى وضع القواعد الواضحة والدقيقة الهادفة إلى تنظيم الإصدار النقدي في إطار من المرونة الممكنة التي تحول دون التهوُّر والإفراط في إصدار النقود ووضعها في التداول، كما تحول أيضاً دون التزمُّت والجمود اللذين يعطِّلان عملية الإصدار، فكانت التغطية الذهبية للنقود الورقية هي الحل الملائم الذي يضمن ثبات القيمة الشرائية للعملة الورقية، إلى أقصى الحدود المستطاعة، وبالتالي يكفل لهذه العملة مصداقيتها لدى الناس، ويساعد الدولة على المضيّ في عملية التنمية الاقتصادية.

ولقد كان من الطبيعيّ أن تأخذ الدول بعين الاعتبار الأوضاع الاقتصادية والنقدية القائمة فيها، فتستوحي منها النهج الذي تسلكه من أجل

---

(١) د. فوزي عطوي: في الاقتصاد السياسي: النقود والنظم النقدية، دار الفكر العربي، بيروت ـ الطبعة الأولى ١٩٨٩، ص ٢٦٧ وما بعدها.

إيجاد الصيغة الملائمة لما تتطلبه إصداراتها النقدية الورقية من تغطية ذهبية.

وهكذا، فقد شهد القرنان التاسع عشر والعشرون عدة نظريات تبحث في القواعد والأسس الصالحة لتنظيم إصدار العملة الورقية، حتى إن كلّ دولة أو مجموعة من الدول باتت تتبع نظرية خاصة بها، في هذا الشأن.

٣ ـ النظريات الثلاث للتغطية الذهبية:

على أن أهم النظريات التي تناولت قواعد إصدار النقد الورقي قد تجلَّت في ثلاثة نماذج:

ـ **النموذج الأول**: نظرية التغطية الذهبية الكاملة.

ـ **النموذج الثاني**: نظرية الحد الأقصى القانوني أو نظام السقف النقدي.

النموذج الثالث: نظرية التغطية الذهبية النسبية أو الجزئية.

وفيما يلي نفصِّل البحث في كلٍّ من هذه النظريات ـ النماذج:

أولاً: نظرية التغطية الذهبية الكاملة:

هذه النظرية الصارمة المتفقة مع ما نادت به «المدرسة النقدية» من مبادىء، تحتِّم أن تكون النقود الورقية التي يُصدرها بنك الإصدار (أي المصرف المركزي عموماً) مغطاة بالذهب بنسبة مئة في المئة، بحيث لا يجوز لبنك الإصدار أن يُنقص، في حالٍ من الأحوال، هذه النسبة من التغطية الذهبية. وهذا يعني أن مصرف الإصدار ملزمٌ برفع قيمة التغطية الذهبية بنفس المقدار الذي يرغب فيه بإصدار كمية جديدة من النقود الورقية، وبالتالي فإن في إمكانه أيضاً تخفيض قيمة التغطية الذهبية بنفس المقدار الذي يرغب فيه بأن يسحب من التداول كمية معيَّنة من النقود الورقية.

ولقد بات معروفاً، الآن، أن الدول التي تتبع نظرية التغطية الذهبية الكاملة لنقودها الورقية، لم تتورَّع في بعض الأحوال، وبدافع من الظروف الاستثنائية التي تعيشها في أيام الحروب والكوارث الطبيعية أو الاقتصادية أو بدعوى دفع عجلة التنمية الشاملة في البلاد، عن مخالفة القواعد التي تتضمنها نظرية التغطية الذهبية الكاملة، بمعنى أنها كثيراً ما أصدرت المزيد من النقود الورقية ووضعتها قيد التداول بدون مراعاةٍ منها لأية نسبةٍ جديدة للتغطية الذهبية المطلوبة في مقابل الإصدار النقدي الجديد.

والسؤال المطروح الآن: كيف يمكننا تحديد ماهية التغطية الذهبية الكاملة، انطلاقاً من العناصر التي تتكوَّن منها هذه التغطية؟

وللإجابة على هذا السؤال، نجد أنفسنا أمام نمطين من أنماط التغطية أوجبت النظم النقدية الورقية العمل بها:

أ ـ **النمط الأول**: ويقضي بأن تتكوَّن عناصر التغطية الذهبية من سنداتٍ على الدولة ذات ريع[١] أو من قبل أموال حكومية أمينة وثابتة[٢]. وهذا النمط الذي كان أسبق الأنماط إلى التطبيق العملي، لم يكن يؤمِّن تحويل ما يغطيه من النقود الورقية إلى ذهب، وإنما كان من شأنه فقط أن يجعل للأوراق النقدية مصداقية لدى الناس، بحيث يكسب ثقتهم بها وطمأنينتهم إليها.

ب ـ **والنمط الثاني**: يقضي بأن تكون عناصر التغطية الذهبية مختلطة، بحيث تضمُّ إلى جانب قيم الأموال الحكومية الأمينة والثابتة أو السندات ذات الريع على الدولة، احتياطاً ذهبياً يُحفظ في صناديق بنك الإصدار.

---

(١) Titre de rentes.

(٢) Immeubles.

ومع أن معظم الإصدارات النقدية في مطالع القرن العشرين قد جرت على أساس هذا النمط الثاني المكوّن من عناصر مختلفة للتغطية الذهبية، فلا بدّ للباحث من أن يقف أمام الملاحظات الثلاث التالية:

ـ **الملاحظة الأولى**: أن قيمة الأموال الحكومية الثابتة، والعقارية منها خصوصاً، لم تكن قادرةً على تقديم الضمانة الكافية للنقود الورقية؛ فهذه الأموال الثابتة كان من الصعوبة بمكان كبير تسييلُها، أي تحويلها من أموال ثابتة إلى أموال سائلة، ناهيك بما يعتور تخمين قيمتها من الخطأ أو من سوء التقدير.

ـ **الملاحظة الثانية**: أن السندات ذات الرَّيع على الدولة لم تقُم، هي الأخرى، بدورها في تهيئة الضمانة الكافية للعملة الورقية، لأن هذه السندات لم تكن على الدوام مطبَّقة على الحاجات الاقتصادية في البلاد، وخصوصاً إذا كانت الدولة تعمد إلى الاقتراض، بموجب تلك السندات ذات الرَّيْع، لحاجاتٍ أخرى لا علاقة لها بالحياة الاقتصادية.

ـ **الملاحظة الثالثة**: أن الاحتياطي الذهبي المحفوظ في صناديق بنك الإصدار، والحال هذه، يشكِّل العنصر الوحيد من عناصر التغطية الذهبية، الذي يؤمِّن تحويل النقود الورقية المغطاة به، إلى ذهب.

وإنه لمن نافلة القول التأكيد على أن الثقة المطلوبة للتغطية النقدية يجب أن تتوافر بالنسبة إلى مختلف العناصر التي تتكوَّن منها هذه التغطية. ولم تتوافر هذه الثقة إلاَّ إذا كانت كمية النقد الورقي المتداول مطابقة من جهة للحاجات الاقتصادية والإنمائية في البلاد، ومتمتعة من جهة ثانية بالضمانة الكافية التي تولِّد الثقة به في نفوس الأشخاص الذين يحملونه ويتداولون به.

وغنيٌّ عن البيان أن النقود الورقية المضمونة بأموال غير سائلة، كما هي الحال بالنسبة إلى التأمينات على الأموال الثابتة، قد تتمتع بالمصداقية لدى الناس وتوحي لهم بالطمأنينة والثقة. ومما يُذكر، في هذا المجال، أنه على أثر السقوط الذريع الذي مُني به المارك الألماني عام ١٩٢٣، صدر قرار في ١٥ تشرين الأول ١٩٢٣ أُنشِئت بموجبه مؤسسة للإئتمان باسم «رنتنبك»[١] يتكوَّن رأسمالها واحتياطيها البالغان ٣٢٠٠ مليون مارك ذهبي، من تأمين يمثل ٤ بالمئة من قيمة الأملاك الخاصة، الزراعية والصناعية، في ألمانيا، وأن هذه المؤسسة قد مُنِحت حقّ إصدار النقود المسماة «رنتنمارك»[٢] دون أن تكون إجبارية القبول، وغير قابلة الاستبدال بالذهب بل بسندات متوجبة الفائدة أي ما أسميناه بالسندات ذات الرَّيع على الدولة. وبالفعل فقد نجحت في عملية إصدار هذه النقود التي أصبحت مطلوبة للتداول بإلحاح، وأتاحت إصدار نقد جديد هو «مارك الريخ»[٣] الذي قام عليه عبء التسلُّح الألماني الثقيل، فيما بعد، أثناء الحكم النازي[٤].

ـ تقييم النظرية:

إن عملية تقييم نظرية «التغطية الذهبية الكاملة» تكشف لنا عن مدى ملاءمة هذه النظرية للدول التي تبنَّتها، كما فعلت إنجلترا، على سبيل المثال:

ـ ففي ظل الازدهار والانتعاش الاقتصادي، تدعو حاجات التنمية إلى

---

(١) Rentenbank.
(٢) Rentenbank.
(٣) Reichmark.
(٤) فرحات، د. محمد، محاضرات في «المبادىء الاقتصادية»، مطبوعة على الستنسل، د. ت.، هامش ١، ص ١١٩.

إصدار المزيد من النقود الورقية. لكن طلبات تحويل هذه النقود الورقية إلى ذهب، كانت تصطدم غالباً بعدم كفاية كميات الذهب المتدفقة إلى صناديق بنك الإصدار، الأمر الذي كان يدفع بهذا البنك إلى التحوّل نحو الخارج من أجل الحصول على قروض من الذهب الذي يحتاج إليه لمواجهة طلبات تحويل النقود الورقية إلى ذهب. وبالفعل فإن مصرف الإصدار في بريطانيا قد عمد خلال العامين ١٨٩٠ و١٩٠٧ إلى استدانة الذهب من مصرف الإصدار في فرنسا.

ـ **وأما في ظل الكساد والانكماش الاقتصادي،** فإن نظرية «التغطية الذهبية الكاملة» تتحوّل إلى قاعدة صارمة لا تلائم الظروف الاقتصادية في البلاد، ولا تتكيّف مع حاجات التنمية، ومع ذلك فإنَّ من شأن هذه النظرية أو القاعدة أن توفّر للنقود الورقية مصداقيتها، وأن تُشيع في نفوس من يحملونها ثقة وطمأنينة حول مصير أموالهم الورقية، فضلاً عن تجنيبهم محاذير التقلُّبات الحادّة في أسعار السلع والمنتجات.

* * *

ثانياً: نظرية الحدّ الأقصى القانوني أو نظام السقف النقدي:

تعدَّدت التسميات التي أُطلقت على هذا النموذج من نماذج قواعد الإصدار النقدي الورقي، وإن تكن كلها متفقة على أنه وفقاً لهذه النظرية الثانية، تقوم الحكومة نفسها بتقرير الحدّ الأقصى للإصدار النقدي على ضوء عدد من الاعتبارات الاقتصادية والإدارية والسياسية، وبذلك تصبح السلطة النقدية، مُمثَّلة في بنك الإصدار، مُلزمة بالتقيّد بالقرار السياسي المُتخذ، وبالتالي فلا يكون في وسعها أن تتجاوز الحدّ الأقصى الذي تقرِّره الحكومة لحجم الإصدار النقدي الورقي.

و«نظام السقف النقدي» هو التعبير الصحيح الذي يطابق بالفرنسية عبارة «Le système du plafond»، وإن يكن باحثون آخرون يستبدلون به عبارة «الغلاف النقدي».

ومما يجدر ذكره، بالنسبة إلى نظرية الحدِّ الأقصى القانوني للإصدار النقدي، أن القانون الذي يعيِّن الحدّ الأقصى، لا ينصُّ بالضرورة على وجوب تغطية العملة الورقية المصدرة، بأيٍّ من عناصر التغطية، سواءٌ أكانت هذه العناصر من نوع الاحتياطي الذهبي المودع في صناديق مصرف الإصدار، أو من السندات ذات الرَّيع على الحكومة، أو من القيم المالية الحكومية الثابتة، وكل ما هنالك أن مصداقية النقود المصدرة، في ضوء نظرية الحد الأقصى القانوني، تبقى متمتِّعةً بالمصداقية بمقدار ما يعكسه الاقتصاد الوطني بدوره من مصداقية، وبمقدار ما يدخلُه على نفوس الناس من الطمأنينة والثقة.

فالمعروف أن الحكومة التي تأخذ بنظرية الحدّ القانوني الأقصى للإصدار، إنما تُراعي في رسم الحد الأقصى واقع الاقتصاد الوطني، بحيث تستطيع النقود المحدودة المصدرة أن تستجيب لحاجات النشاط الاقتصادي في البلاد، وأن تكفل استمرار التوازن الاقتصادي، وخصوصاً في تلك الفترات التي تشهد فيها الحياة الاقتصادية نوعاً من الاستقرار الذي لا يُخِلُّ به واقع النموّ البطيء في مجال الاقتصاد.

ـ تقييم النظرية:

فإذا عدنا الآن إلى تقييم نظرية الحد الأقصى القانوني، يتضح لنا أن ثمة مشكلة تبرز في وضوح عندما يتعرَّض الاقتصاد الوطني للتقلُّبات التي تطيح بعوامل الاستقرار، ولا سيما إذا تسارعت وتيرة النمو الاقتصادي.

ففي هذه الحالة تصبح كمية النقد الورقي المصدر، **في ظل نظرية «الحد الأقصى القانوني» أو «نظام السقف النقدي» أو «الغلاف النقدي» غير قادرة** على تلبية الحاجات التي يتطلّبها ازدهار النشاط الاقتصادي في البلاد[١] وخصوصاً إذا كان الحد الأقصى متدنياً، إذ تدعو الحاجة عندئذٍ، حكماً، إلى تجاوز السقف النقدي المحدَّد، عن طريق قرارات جديدة **تقضي برفع السقف النقدي أي الحد الأقصى للإصدار، كما فعلت فرنسا عام ١٩٢٤،** عندما اضطرَّت حكومة الرئيس ادوار هوريو إلى اختراق السقف الذي كانت فرنسا قد التزمت به خلال عام ١٩٢٠ وعام ١٩٢٨[٢]، مع الإشارة إلى أن المصرف المركزي الفرنسي كان قد أُعطِي في الفترة الواقعة بين عامي ١٨٧٠ و١٩٢٨ حق الإصدار، متى شاء، بشرط ألاَّ يتجاوز هذا الإصدار الحد الأقصى المقرَّر، في الوقت الذي كان الحق المماثل المخوَّل لمصرف الإصدار الانجليزي مقيَّداً بالموافقة المسبقة من جانب السلطة التشريعية على استعمال ذلك الحق.

وثمة مشكلة أخرى تبرز، في وضوح أيضاً، في حال **تعرُّض النشاط الاقتصادي إلى الانكماش والركود،** أو في حال تضاؤل حجم الأعمال في البلاد. فالمنطق السديد يستدعي، في هذه الحالة، **تخفيض الحدّ الأقصى القانوني للإصدار،** لئلاَّ تتعرَّض العملة الورقية المتداولة بما يفوق الحاجة الاقتصادية، إلى محاذير التضخم النقدي.

---

(١) Guitton, Henri, La Monnaie, Précis Dalloz. Paris 1971, p. 180.

(٢) DE CARBON, M. Luis Boursier. Cours d'analyse économique, 2ème année de droit, Paris 1968 - 1969, p. 345. ويشير العميد فرحات الذي يعتمد هذا المرجع إلى أن سقف الإصدار النقدي قد رفع أكثر من عشر مرات في افريقيا الغربية الفرنسية ما بين ١٩٤٥ و١٩٥٨ (ص ١٢١، هامش ٣).

لكن الرأي المأخوذ به من جانب الباحثين، في هذه الحالة، أن نظام السقف النقدي أي نظام الحدّ الأقصى القانوني للإصدار يبقى صالحاً، وأنّه لا ضرورة لتخفيضه ولا داعي إلى التخوُّف من التضخُّم النقدي، ما دام أن في إمكان السلطة النقدية، في أيِّ وقت، وبناء على قرار عادي من السلطة السياسية، سحب الفائض النقدي من التداول، عندما تشعر أن من شأن بقاء هذا الفائض، في سوق التداول، الإخلال بالتوازن الاقتصادي أو التسبُّب بالتضخم النقدي.

ولكن، لما كانت نظرية «الحد الأقصى القانوني للإصدار» التي أوضحنا أنها لا تتطلَّب بالضرورة توفّر عناصر التغطية الذهبية التي ألمحنا إليها بالتفصيل، قبل الآن، قد عجزت عن حماية الدول التي تتبنّاها من الوقوع في التضخم النقدي، فضلاً عن اقتصارها على المرونة المطلوبة لمواجهة ما يطرأ على الأسواق الاقتصادية، عادةً، من تغيُّرات وتقلُّبات، سواءٌ في حالتي الازدهار أو الانكماش، فقد انسحبت منها فرنسا وغيرها من الدول التي أخذت بالنظرية، وبذلك لم يُتح لها أن تعيش طويلاً.

ثالثاً: نظرية التغطية الذهبية النسبية أو الجزئية:

في مقابل نظرية «التغطية الذهبية الكاملة»، ونظرية «الحد الأقصى القانوني» أو «نظام السقف النقدي» للإصدار، ظهرت نظرية ثالثة تقضي بأن يحدِّد القانون النسبة المئوية التي يجب أن تتوافر فيما بين التغطية الذهبية (أو المعدنية الثمينة) والورق النقدي المصدر، ومن هنا أن النظرية سُمِّيت «نظرية التغطية الذهبية النسبية» أو الجزئية، كما سُمِّيت أيضاً نظرية «المعدل القانوني للتغطية» بالنظر إلى كون القانون نفسه هو الذي يُحدِّد النسبة المئوية المشار إليها، مع العلم أن «المعدل القانوني» هو معدَّل متحرِّك فيما بين

كمية الإصدار النقدي الورقي ومقدار التغطية الذهبية، على نحو ما سنوضح بعد قليل.

ففي معظم الدول الكبرى التي تبنَّت قاعدة التغطية الذهبية النسبية في القرن التاسع عشر، كان مقدار التغطية قابلاً على الدوام للزيادة أو للنقصان، وفقاً لما يتقرَّر إصداره ووضعه في التداول من النقد الورقي. ومن هنا فإن النسبة المئوية بين التغطية والنقد المصدر كانت نسبة متغيِّرة ومتحرِّكة، صعوداً أو هبوطاً.

لكن النسبة المئوية (أو المعدل القانوني) للتغطية لم تكن واحدة في جميع الدول، خصوصاً وأن الظروف الاقتصادية، والتقاليد النقدية، والسياسات الإنمائية تختلف من بلد إلى آخر، فضلاً عن العوامل النفسية التي تجعل شعباً من الشعوب يولي النقود الورقية من الثقة والطمأنينة والمصداقية ما لا يوليها إياه شعب آخر.

وهكذا فقد تبنَّت **روسيا والدانمرك** معدلاً قانونياً (أي نسبة مئوية) للتغطية الذهبية بلغ ٥٠ بالمئة من قيمة النقد الورقي المتداول، بمعنى أن الأوراق النقدية المصدرة سواء في روسيا أو في الدانمرك كانت توازي ضعف قيمة الاحتياطي الذهبي المرصود للتغطية النقدية.

أما في **فرنسا**، فقد عمدت حكومة الرئيس «بوانكاريه» في العام ١٩٢٨ إلى اعتماد الفرنك الفرنسي في التداول، على أساس تغطية ذهبية تبلغ نسبتها ٣٥ بالمئة من قيمة النقود المصدرة والمتداولة.

وسرعان ما استقرَّت نظرية التغطية الذهبية النسبية، على أساس معدَّل قانوني تمثل في التغطية ثلث (١/٣) النقود الورقية المصدرة. وهكذا فقد عمدت غالبية الدول إلى إيلاء مصارفها المركزية حق الإصدار، شرط أن

تُراعي نسبة «الثلث» هذه، بحيث لا تتجاوز إصداراتها النقدية ثلاثة أضعاف ما يتوافر لديها من احتياطي ذهبي للتغطية.

- **تقييم النظرية:**

وفي تقييم هذه النظرية المتعلِّقة بالتغطية النسبية للنقود، نرى أن ثمة اختلافاً في وجهات النظر حول مرونتها وقابليتها للتكيُّف من جهة، وحول استيفائها لشروط النظام النقدي السليم من جهة ثانية.

- **فمن جهة أولى:** يرى الباحث الفرنسي هنري غيتون(١) أن قاعدة التغطية النسبية هي أكثر قواعد التغطية الذهبية مرونة وقابلية للتكيُّف مع الواقع الاقتصادي للبلدان التي تأخذ بها، فالحاجات الاقتصادية متطورة ومتغيِّرة، والإصدارات النقدية الورقية ينبغي لها، بدورها، أن تتحرَّك ارتفاعاً وانخفاضاً مع واقع تلك الحاجات الاقتصادية، وبالتالي ينبغي أيضاً أن تكون التغطية النسبية مرنة ومتكيِّفة مع تحرُّك الإصدارات النقدية، وهذا ما توفِّره بالفعل نظرية «التغطية الذهبية النسبية» بينما لا توفِّره النظريات الأخرى المتصفة بالجمود والعجز عن مواكبة التطورات الاقتصادية والاحتياجات النقدية للبلاد.

- **ومن جهة ثانية:** يذهب الأستاذ «دو كاربون»(٢) إلى أن قاعدة التغطية النسبية هذه لا تستوفي شروط النظام النقدي السليم، لأن التغطية الذهبية تصبح غير كافية لسداد قيمة النقود الورقية، إذا ما وصلت تلك التغطية إلى أدنى حدودها بحيث أن بنك الإصدار، في الدولة، يغدو عاجزاً عن إجراء أية عملية دفع من احتياطيه الذهبي الأدنى المتبقي لديه. وبهذا

---

(١) Guitton. Henri, ibid, p. 180.

(٢) DE CARBON. L.B., ibid. p. 345.

يتعرَّض «المعدل القانوني للتغطية» إلى محذور الاختلال.

وتتضح حقيقة هذا الانتقاد، من خلال المثال التطبيقي الذي يقدِّمه «دو كاربون»[1] على النحو التالي:

إذا افترضنا أن الاحتياطي الذهبي المخصَّص للتغطية النقدية الورقية، على ضوء نظرية «التغطية الذهبية النسبية» يبلغ الثلث ٣/١ من مقدار النقد الورقي المصدر، فذلك يعني أن النقد الورقي المتداول يعادل ثلاثة أضعاف الاحتياطي الذهبي المذكور.

وهكذا، فعندما يُصدر مصرف الإصدار ٩ وحدات من النقد الورقي، يتوجَّب عليه بالمقابل أن يؤمِّن حيازة ٣ وحدات من التغطية الذهبية (أو المعدنية الثمينة) وهنا تكون التغطية صحيحة وسليمة لأنها تنطبق على المعدل القانوني المقرَّر للتغطية بنسبة الثلث.

إلاَّ أن الظروف الاقتصادية وسواها من العوامل والاعتبارات، قد تستدعي سداد قيمة إحدى الوحدات الورقية بإحدى الوحدات الذهبية المتوفرة لدينا (والسداد، كما هو معلوم، يكون لكامل قيمة النقد الورقي وليس لثلثه كما هو الحال في نسبة التغطية)، فعندئذٍ يصبح لدينا ثماني وحدات ورقية نقدية (٩ ـ ١ = ٨) في مقابل وحدتين ذهبيتين (٣ ـ ١ = ٢) فقط، بمعنى أن نسبة التغطية الذهبية التي يفترض أن تكون الثلث (٣/ ١) ستدنّى إلى الربع (أي ٨/ ٢ = (٤/ ١)، وهو أثرٌ يُخِلُّ بالمعدل القانوني المقرَّر، وفقاً لنظرية التغطية الذهبية النسبية أو الجزئية، لأن الإصدار الورقي المتبقي عندئذٍ يكون قد تجاوز المعدل القانوني من ثلاثة أضعاف

---

(١) ورد هذا التطبيق العملي كما ذكره دوكاربون في: فرحات، ص ١٢٣، ولكن بترجمة مختلفة.

إلى أربعة أضعاف قيمة التغطية الذهبية الباقية.

فعلى ضوء التباين القائم بين نظريات التغطية الذهبية الثلاث التي كانت، على اختلافها، وليدة عدد من الاعتبارات السياسية والعوامل الاقتصادية والنقدية المتعدِّدة بتعدُّد البلدان التي تبنَّـت هذه أو تلك من نظريات التغطية وقواعد الإصدار الورقي، ثبت بالتجربة والممارسة أنه كان متعذراً على تلك النظريات أن تستمر أو أن تتلاءم مع التطورات الحديثة التي طرأت على الحركة الاقتصادية في العالم، بعد أن امتدَّت هذه الحركة إلى ما وراء حدود الدولة الواحدة، لكي تتشابك وتتفاعل مع مختلف أوجه النشاط الاقتصادي في سائر الدول.

وهكذا، فقد دعت الحاجة إلى إعادة النظر في عمليات الإصدار النقدية الورقية، وفي التغطية المطلوبة له. وبهذا غدت عملية الإصدار داخلة في الإطار الكبير للنظام المصرفي عموماً، وفي طليعته النظام الخاص بمصارف الإصدار التي يأتي الإصدار النقدي في طليعة المهام الملقاة على عاتقها، بالإضافة إلى مهمة توجيه السياسة النقدية والاقتصادية الوطنية. وهذا ما يتكفَّل به، في لبنان، قانون النقد والتسليف وإنشاء المصرف المركزي، الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٣٥١٣ الصادر في أول آب ١٩٦٣.

الفصل الثاني عشر

الضرائب المباشرة
والرسوم المماثلة لها في لبنان

عندما عرضنا بكثير من الإيجاز لموضوع تطوُّر نظام الضرائب في لبنان، ذكرنا أن الضرائب المباشرة المعمول بها في لبنان حالياً هي التالية: ضريبة الدخل، ضريبة الأملاك المبنية، ضريبة التحسين على الزيادة في قيمة العقارات، رسم الانتقال. وأما ضريبة الأراضي فقد أشرنا إلى كونها موقوفة في الوقت الحاضر.

ولما كان في خطتنا بحث هذه الأنواع الضريبية بالتفصيل، فإن الأمانة العلمية تستلزم الإشارة، منذ الخطوة الأولى، إلى أننا لا نرمي إلى بسط دراسة حقوقية تحليلية وشاملة للأحكام القانونية أو للأنظمة التي تحدِّد دقائق تطبيق هذه الأحكام القانونية، فمثل هذه الدراسة تتخطَّى حدود الخطة المرسومة للبحث في الواردات العامة، السيادية منها والاقتصادية، سواء بسواء.

إننا نلتزم، وحسب، بدراسة كل ضريبة مباشرة، سواء سُمِّيت «ضريبة» أو «رسماً»، من حيث طبيعتها، وأنواعها، ووعاؤها، والإعفاءات منها. وأما الإجراءات التفصيلية المتعلِّقة بسبل تحققها، أو الاعتراض عليها فسوف نتجاوزها من أجل أن نعود، فيما بعد، إلى دراسة أساليب تحصيلها، في عداد ما تجبيه دوائر التحصيل من الواردات العامة، فضلاً عن أصول المراجعة بشأنها.

١ ـ ضريبة الدخـل

نعيد إلى الأذهان أنه كما كانت القاعدة العامة في فرض الضرائب تقضي بتكليف الدخل أو الثروة عند الحصول عليهما، أو بتكليف الإنفاق والتداول عندما يجري التصرف بذلك الدخل أو بتلك الثروة، فقد بات في حكم المعروف والمقبول، أن ضريبة الدخل تُعدُّ مبدئياً من أفضل الضرائب إذ يُفترَض فيها أن تكون مرتكزة إلى قدرة المكلف الحقيقية، متمثلةً في المداخيل الواردة إليه من مختلف المصادر، كما تعتبر أيضاً شكلاً متطوِّراً من أشكال الاقتطاع الضريبي، وهي تتطلَّب توفر بنية اقتصادية متقدِّمة، كما تحتاج إلى تقنية عالية في الجهاز الإداري الذي يتولَّى إدارتها[١].

كانت ضريبة الدخل، في لبنان، تُدعى في الماضي «ضريبة التمتُّع»، وقد استُحدثت وطبِّـقت ابتداءً من العام ١٩١٥ في أراضي الولاية، وأما في الجبل فكانت الضريبة تُسمَّى «الويركو المقطوع» أو «مال الميري»، وكان هذا النوع من الضرائب ينقسم إلى:

ـ مال الأعناق (المفروض على الأشخاص).

ـ ومـال الأرزاق (المفـروض علـى الأمـلاك المبنيـة والأمـلاك غيـر المبنية). وقد بقي هذا النظام مطبّقاً حتى عام ١٩٣٢، ولم تتوحَّد الضرائب في الأراضي اللبنانية، دون تمييز بين أراضي الولاية وأراضي الجبل، إلاَّ في كانون الأول ١٩٤٠[٢].

وجدير بالذكر أن «ضريبة التمتع» في الولاية، كانت تُستوفى على

---

(١) د. جوزف طربيه، الضرائب على الدخل ـ بيروت، الطبعة الأولى ١٩٧٧، ص ١١.

(٢) أندره توبني، الموازنة والنظام الضريبي في لبنان، محاضرات الندوة (بيروت)، ج ٤، رقم ٥ و٦ بتاريخ ٥/٥/ ١٩٥٠، ص ٩٦ وما بعدها.

أساس المظاهر الخارجية للثروة، لا على أساس الأرباح الحقيقية للمكلف، الأمر الذي جعلها أبعد ما تكون عن العدالة من جهة، كما جعلها تفسح في المجال لتهرُّب من يتعاطون مهنهم ويمارسون أعمالهم في غير محل إقامة معروف، من أداء أية ضريبة لصندوق الخزينة العامة، حتى تحرَّك ساكن الدولة عام ١٩٤٤ فألغت ضريبة التمتع، واستصدرت القانون المؤرَّخ في ٤ كانون الأول ١٩٤٤ والقاضي بإحداث ضريبة على الدخل.

ثم إن المشترع تدخَّل مرة ثانية في ١٢ حزيران ١٩٥٩ فأصدر المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ (قانون ضريبة الدخل) الذي أجرى بعض التعديلات على قانون ١٩٤٤ دون أن يخرج كثيراً عن الأسس التي اعتمدها هذا القانون.

وفي ١٩ تموز ١٩٨٠ صدر القانون رقم ٢٧/ ٨٠ الذي أدخل تعديلات هامة على النظام الضريبي الذي تخضع له شركات الأموال في لبنان[١]، وأبدل الضريبة التصاعدية على هذه الشركات بضريبة نسبية، إلاَّ أنه أبقى الهيكلية الرئيسة للنظام الضريبي اللبناني من دون تعديل[٢]. وفي ١٢ كانون الأول ١٩٨١ صدر المرسوم رقم ٤٥٦٢ القاضي بإلزام شركات الأموال بدفع ضريبة الدخل عند تقديم التصريح.

وبموجب قانون موازنة عام ٢٠٠١ (رقم ٣٢٦ تاريخ ٢٨/ ٦/ ٢٠٠١) عُدِّلت الفقرة الأولى من المادة ٣٠ من قانون ضريبة الدخل بحيث أصبح كالآتي:

---

(١) د. فوزي عطوي، القانون التجاري، دار العلوم العربية، بيروت ١٩٨٦، ص ٢٢٥ وما بعدها.

(٢) د. حسن عواضة، المرجع نفسه، هامش ص ٦٨٠.

«ـ إذا لم يقدّم المكلف التصريح القانوني ضمن المهلة المحدَّدة، تعرَّض لغرامة قدرها (١٠٪) عشرة بالمئة عن كل شهر تأخير من قيمة الضريبة المتوجبة، ويعتبر كسر الشهر شهراً كاملاً، على أن لا تتجاوز (١٠٠٪) مئة بالمئة من قيمة الضريبة، وذلك لغاية نهاية السنة الأولى من المهلة المحدَّدة للتصريح.

«وفي حال لم يتم التصريح، عندها تقوم الإدارة المالية المختصة بتكليفه مباشرة على أساس الربح الذي تحدِّده، وتضيف غرامة تعادل مقدار الضريبة المفروضة عليه».

وينقسم قانون ضريبة الدخل لعام ١٩٥٩ (مع تعديلاته) إلى ثلاثة أبواب تتناول:

١ ـ الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية (ضريبة الباب الأول).

٢ ـ الضريبة على الرواتب والأجور، ومعاشات التقاعد (ضريبة الباب الثاني).

٣ ـ الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة (ضريبة الباب الثالث).

أولاً: ضريبة الباب الأول:

(الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية)

أ ـ تمهيد:

نشير أولاً إلى أن المادة ٨٨ من القانون رقم ٦٠/ ٨٨ تاريخ ١٢/ ٨/ ١٩٨٨ (قانون الرسوم البلدية) قد أضافت إلى الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية لحساب جميع البلديات، علاوة

معدلها ١٥٪ (خمسة عشر بالمئة) من الضريبة.

ولسوف نعرض في هذا المجال للأعمال والمهن الخاضعة للضريبة على النحو الوارد في الفصل الأول (المواد ٢ ـ ٤) وللإعفاء من الضريبة كما تضمنه الفصل الثاني (المادة ٥ وتعديلاتها) ولأوعية ضريبة الباب الأول أو الأرباح الخاضعة للضريبة كما نص عليها الفصل الثالث (المواد ٦ ـ ١٢) مع عرض النفقات والأعباء التي يجوز تنزيلها من الأرباح، وتلك النفقات والأعباء التي لا يجوز تنزيلها، كما نعرض لأسس التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي (المواد ١٢ ـ ١٦) أو على أساس الربح المقطوع (المواد ١٧ ـ ٢٣) أو على أساس الربح المقدَّر (المواد ٢٤ ـ ٢٧).

وبعد أن نعرض لبعض الأحكام المشتركة التي تضمنتها المواد (٢٨ ـ ٣٠) من قانون ضريبة الدخل، نبحث في حساب الضريبة وفقاً لأحكام الفصل الرابع (المواد ٣١ ـ ٣٣) ثم لتنظيم جداول التكليف ودفع الضريبة (المواد ٣٤ ـ ٤٠) ولجملة من الأحكام المتفرِّقة مع حرصنا الدائم على استخدام النصوص الحرفية للقانون كلما كان ذلك ضرورياً أو ممكناً.

ب ـ الأعمال والمهن الخاضعة للضريبة:

تضمَّن الباب الأول من قانون ضريبة الدخل (المرسوم الاشتراعي ١٤٤ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ وتعديلاته) حتى القانون رقم ٣٠١ تاريخ ١٩٩٤/٣/٢١ ستة فصول، ورصد أحكام الفصل الأول منها للأعمال والمهن التي تشكِّل أوعية خاضعة للضريبة Assiettes de l'impôt.

وقد كان القانون بالغ الوضوح في تحديد تلك الأوعية إذا اعتبر أن الضريبة تتناول أرباح المهن والمؤسسات التجارية والصناعية والحرفية، وأرباح المهن الحرة، وربح كل عمل يدرُّ ربعاً غير خاضع لضريبة أخرى

على الدخل. علماً بأنه لا يستثنى من الضريبة أي دخل إلاً بنصٍّ صريح في القانون، وهو ما سوف نعرض له عندما نرصد أحكام الفصل الثاني المرصود للإعفاء من الضريبة.

وتفرض ضريبة الباب الأول باسم الأشخاص الحقيقيين والمعنويين، المقيمين في الأراضي اللبنانية أو في الخارج على مجموع الأرباح التي يحققونها في لبنان.

وقد اعتبر القانون (م ٤) أن الجهات التالية تعدُّ في جملة المكلفين بهذه الضريبة:

أ ـ الشركات أياً كان نوعها وغايتها.

ب ـ الأشخاص الحقيقيون أو المعنويون:

١ ـ الذين يتوسَّطون في شراء العقارات والمؤسسات التجارية أو بيعها، والذين يتولّون شراءها باسمهم وبيعها للمتاجرة.

٢ ـ الذين يؤجِّرون مؤسسة تجارية أو صناعية مجهَّزة بالمفروشات أو الأدوات اللازمة لاستثمارها، سواء تناول الإيجار كل العناصر المادية التي تتألف منها المؤسسة، أو تناول جزءاً منها، أو لم يتناولها على الإطلاق.

٣ ـ الذين يستفيدون من عائدات استثمار المواد الموجودة في باطن الأرض.

ج ـ السماسرة والعملاء، والوسطاء، وبصورة عامة كل شخص حقيقي أو معنوي يتوسَّط في شراء أنواع الأموال كافة أو بيعها.

د ـ كل شخص حقيقي أو معنوي حصل على ربح من عمل يدرّ ريعاً غير خاضع لضريبة أخرى على الدخل.

ج ـ الإعفاءات من ضريبة الباب الأول:

أشرنا قبل قليل إلى نص الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من قانون الدخل الذي لا يستثني من الضريبة أي دخل إلاّ بنصٍّ صريح في القانون.

ولقد تعدَّدت الإعفاءات في قانون ضريبة الدخل وفي التشريعات التالية له، فكان منها:

أولاً: الإعفاءات أو الاستثناءات الدائمة من الضريبة[1]: وقد نصت المادة الخامسة من القانون على الجهات المستثناة من الضريبة وهي التالية:

١ ـ معاهد التعليم (ويقتصر الإعفاء على الأرباح الناتجة عن ممارسة التعليم وما يتعلَّق به أو ما يتفرَّع عنه). وقد أوضح التعميم رقم ١٣٦٥ الصادر بتاريخ ١٦/٧/١٩٦٦ عن وزارة المالية أنه لا تدخل في الإعفاء: النشاطات التي لا تتصل مباشرة بالتعليم أو تكون متفرِّعة عنه.

٢ ـ المستشفيات والمياتم والملاجىء التي تقبل مرضى بالمجان، وما شاكلها من مؤسسات التمريض والإسعاف، وذلك ضمن حدود أرباحها الصافية المتأتية من أموال وإعانات عامة أو خاصة.

أما المستشفيات والمياتم والملاجىء ودور العجزة والمستشفيات والمصحات وما شاكلها من مؤسسات التمريض والإسعاف التي تملكها أو تستثمرها مؤسسات أو جمعيات أو هيئات لا تتوخّى تحقيق الربح فتعفى

---

(١) عدّلت الإعفاءات بموجب القوانين التالية:
القانون رقم ٥٨/٧/١٩٦٧ والقانون رقم ٢٧/ ٨٠ تاريخ ١٩/٧/١٩٨٠ والقانون رقم ٧/ ٨٥ تاريخ ١٠/٨/١٩٨٥ (قانون موازنة ١٩٨٥) والقانونين رقم ٢٨١ و٢٨٢ تاريخ ٣٠/١٢/١٩٩٣.

من الضريبة عن كامل أرباحها[1].

٣ ـ مستشفيات الأمراض العقلية ومصحات السلّ.

٤ ـ شركات الاستهلاك التعاونية، والنقابات، والتعاونيات الزراعية إذا لم تكن لها صفة تجارية.

٥ ـ المستثمرون الزراعيون، ما لم يعرضوا حاصلات أراضيهم والمواشي التي يربُّونها فيها وإنتاج هذه المواشي في محل مخصَّص بالبيع أو يبيعونها بعد التحويل.

٦ ـ مؤسسات الملاحة الجوية والبحرية، وشرط المعاملة بالمثل للمؤسسات الأجنبية التابعة للبلدان تعمل فيها مؤسسات لبنانية.

٧ ـ المصالح العامة التي لا تنافس المؤسسات الخاصة (وقد جاء في المرسوم الاشتراعي رقم ٥٨ تاريخ ٥/ ٩٦٧ أنه يُفهم بموضوع هذا البند: المؤسسات العامة والمصالح المستقلة ذات الطابع الصناعي أو التجاري).

٨ ـ المؤسسات السياحية ذات الطابع الحرفي.

ثانياً: الإعفاءات المؤقتة من الضريبة:

ولقد عرف التشريع الضريبي اللبناني جملة قوانين تضمَّنت إعفاء المشروعات الجديدة التي تسهم في الإنماء الاقتصادي، وبصورة مؤقتة، من ضريبة الدخل، بدأ ذلك بقانون شباط ١٩٥٤ الذي مُدِّدت أحكامه لمدة عشر سنوات فيما بعد، ثم قانون ٢٢ أيار ١٩٦٧ الذي قضى بمنح إعفاءات ضريبية للمؤسسات الصناعية التي أُنشئت أو التي تنشأ بين أول كانون الثاني

---

(١) الجدير بالذكر أن هذه الفقرة الثانية (في البند (٢) من المادة ٥) قد أُضيفت بموجب المادة ٣٦ من القانون رقم ٧/ ٨٥ تاريخ ١٠/ ٨/ ١٩٨٥ (قانون موازنة ١٩٨٥).

١٩٦٤ و٣١ كانون الأول ١٩٧٠، وبعد ذلك قانون ٢٥ آذار ١٩٧٢ الذي حدَّد أصول منح الإعفاءات الضريبية لأغراض الإنماء الصناعي في لبنان لمدة ست سنوات.

غير أن رغبة المشترع في تحقيق تنسيق التشريع الضريبي من جهة، وفي إقرار تشريع دائم ومستقر يتيح لرجال الصناعة اعتماد سياسة توظيفية طويلة الأمد وتشجيعهم على توسيع الطاقة الصناعية في المؤسسات القائمة، جعلته يقرّ تشريعاً دائماً للإعفاء الضريبي من أجل تنشيط الإنماء الصناعي، وذلك بموجب القانون رقم ٢٧/ ٨٠ تاريخ ١٩ تموز ١٩٨٠، وقد نص في مادته الأولى (التي أُضيفت إلى نص المادة الخامسة من قانون ضريبة الدخل) على أن تُعفى من ضريبة الدخل لمدة عشر سنوات، كحدٍّ أقصى، اعتباراً من تاريخ مباشرة الإنتاج، أرباح المؤسسات الصناعية التي تنشأ في لبنان اعتباراً من عام ١٩٨٠، إذا توافرت لدى هذه المؤسسات جميع الشروط التالية، وضمن الحد الأقصى (المبيَّن في الفترة «د» أدناه):

أ ـ أن ينشأ المصنع في إحدى المناطق التي ترغب الحكومة في تنميتها، والتي تحدّد بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء (وهناك مرسوم حدَّد هذه المناطق لكن لا بدّ من إعادة النظر فيه بسبب التطورات السكانية والاقتصادية)[١].

ب ـ أن تستهدف المؤسسة إنتاج سلع ومواد جديدة لم تكن تنتج في لبنان قبل الأول من كانون الثاني ١٩٨٠ (وحدَّد القانون المقصود بالسلع والمواد الجديدة).

ج ـ أن لا تقل قيمة الأصول الثابتة التي تملكها المؤسسة الجديدة في

---

(١) المرسوم رقم ١٠١٩٩ تاريخ ١٣ حزيران ١٩٦٨.

لبنان والتي تخصِّصها لإنتاج السلع والمواد الجديدة عن ٥٠٠ مليون ليرة؛ (وقد أُضيفت هذه الفقرة بموجب القانون رقم ٢٨٢/ ١٩٩٣).

د ـ أن لا يتجاوز مجموع الأرباح المعفاة من ضريبة الدخل لكامل سنوات الإعفاء، بأية حال من الأحوال، قيمة الأصول الثابتة قبل الاستهلاك، الموظَّفة حتى تاريخ مباشرة الإنتاج.

علماً بأن الإعفاء الذي تطلبه المؤسسات الصناعية الراغبة في الاستفادة من أحكام هذا القانون، يُمنح بموجب مرسوم، بناء على اقتراح وزيري المالية والصناعة والنفط، بعد علم خطّي من صاحب المؤسسة يرفق به المستندات والبيانات المفصلة العائدة لقيمة الأصول ومواصفات الإنتاج، كما تراقب الدائرة المالية المختصة بصورة دائمة تقيّد المؤسسة بالشروط المفروضة.

وبالإضافة إلى هذه الإعفاءات، فإن المادتين الأولى والخامسة من القانون رقم ٢٧/ ٨٠ أجازت للمؤسسات الصناعية أن تغطي من أرباحها السنوية الصافية المبالغ التي تخصِّصها اعتباراً من سنة ١٩٨٠ لتوظيفاتها الذاتية من أجل تحقيق أي من الغايات التالية:

١ ـ إقامة تجهيزات صناعية جديدة تؤدي إلى زيادة طاقة المؤسسة الإنتاجية.

٢ ـ بناء المساكن لإيواء المستخدمين والأجراء والعاملين في المؤسسة شرط:

- أن تبقى المساكن ملكاً للمؤسسة مدة لا تقل عن ١٢ سنة.
- أن لا تستعمل في أي وقت لغير الغاية المعدة لها.
- أن لا يتجاوز بدل السكن المستوفى عن السكن الواحد ١٥٪ من أجور المستخدم وملحقاتها.

وتُعفى المبالغ المقتطعة بحدود ٥٠٪ من الأرباح في سنة التوظيف الأولى والسنين الثلاث التي تليها، وترفع النسبة إلى ٧٥٪ في المناطق التي تريد الدولة تنميتها، وتعفى المبالغ المقتطعة لهذه الغايات من ضريبة الدخل، شرط ألاً يتجاوز الاقتطاع أربع سنوات لكل عملية توظيف[1].

ب ـ **التنزيلات الضريبية**: قلنا قبل الآن إن الربح الصافي السنوي الذي تُفرض عليه الضريبة هو مجموع واردات المكلف بعد تنزيل جميع ما تقتضيه ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة، من النفقات والأعباء.

وقد حدَّد قانون ضريبة الدخل ما يجوز تنزيله على النحو التالي:

أولاً: النفقات والأعباء التي يجوز تنزيلها وتشمل ما يلي:

١ ـ بدل شراء البضائع أو السلع المباعة، وبدل الخدمات المسداة أثناء السنة.

٢ ـ بدل إيجار المحل الذي تمارس فيه المهنة أو قيمته التأجيرية إذا كان يخص المكلف.

٣ ـ فوائد القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل.

٤ ـ الرواتب والأجور، وكل ما يُدفع للمستخدمين والعَمَلة بدلاً عن خدماتهم أو تعويضاً عن صرفهم من الخدمة، وفقاً للتشريع الخاص بالمستخدمين والعمال.

---

(١) لمزيد من التفاصيل، وعلى سبيل الدراسة المقارنة تراجع رسالة دبلوم الدراسات العليا في القانون العام بعنوان: «الإعفاءات والتسهيلات الضريبية وآثارها الاقتصادية والإنمائية في القوانين الأردنية واللبنانية» أعدَّها المحامي الأردني سامي أحمد الكركي بإشراف د. فوزي عطوي، ونوقشت في ١٩٩٦/١/٢٦ في كلية الحقوق والعلوم السياسية والإدارية في الجامعة اللبنانية.

٥ ـ النفقات العامة المألوفة الأخرى، ومنها بدل تأمين العمال والمستخدمين.

٦ ـ ما وُضع قيد التحصيل في خلال السنة، من ضرائب ورسوم مترتبة على المؤسسة أو المهنة (ما خلا الضرائب المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل).

٧ ـ الاستهلاكات المحسوبة على أساس سعر الكلفة الأصلي لعناصر الأصول الثابتة المادية لدى المؤسسة[١] (وقد عُدِّل هذا البند بالقانون رقم ٢٧/ ٨٠ تاريخ ١٩/ ٧/ ١٩٨٠).

٨ ـ مال الاحتياط المدخر لمواجهة خسائر الديون عند إعلان الإفلاس أو لدفع تعويضات الصرف من الخدمة، أو معاشات التقاعد أو تعويضات الطوارىء وفقاً للقوانين المرعية الإجراء.

وقد أُجيز للمصارف ابتداء من أعمال ١٩٧٧ ادخار مؤونة لمواجهة خسائر الديون المشكوك بتحصيلها قبل إعلان إفلاس المدين. ويعتبر الدين مشكوكاً بتحصيله بعد موافقة لجنة الرقابة على المصارف في مصرف لبنان، بناء لطلب المصرف الدائن. أما المبالغ المدخرة التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصّصت من أجلها أو التي لا يعود من موجب لبقائها في السنة اللاحقة، فإنها تضاف إلى أرباح السنة المذكورة.

٩ ـ المبالغ التي يثبت أنها دفعت، على سبيل الإسعاف أو التبرع أو الإحسان إلى مؤسسات خيرية أو اجتماعية أو ثقافية أو رياضية معترف بها

---

(١) إن العناصر المادية في المؤسسة التجارية تشمل: التجهيزات الصناعية، والأثاث التجاري اللازم لممارسة المهنة، والسلع والبضائع (يراجع: د. فوزي عطوي، القانون التجاري، دار العلوم العربية ـ بيروت، ١٩٨٦، ص ١٥٣).

رسمياً، وذلك ضمن الحدود العامة التي تعيَّن بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء.

وقد اعتبرت التبرعات والمساعدات والهبات بكاملها التي دفعت خلال عام ١٩٩٣ والتي تُدفع في السنوات اللاحقة للدولة اللبنانية، نفقات وأعباء قابلة للتنزيل من أرباح السنة التي دُفعت أو التي ستدفع خلالها[١].

١٠ ـ الديون المستحقة التي ثبت هلاكها بالفعل، بعد اتخاذ التدابير اللازمة لتحصيلها.

١١ ـ نفقات الإعلان والدعاية التجارية المثبتة بموجب مستندات نظامية، وذلك ضمن حدود تعيَّن بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء.

١٢ ـ العلاوة المفروضة على إيرادات الأملاك المبنية لحساب البلديات التي تترتب على شركات الأموال (عملاً بالمادة ٥٧ من قانون ١٧/٩/١٩٦٢).

وبتاريخ ٢٣ ـ ٧ ـ ١٩٩٩ صدر قانون الموازنة لعام ١٩٩٩ (القانون رقم ١٠٧) الذي تضمَّن تعديلات تناولت معدلات الضريبة بشكل أساسي، كما تناولت المادة ٣١ من قانون ضريبة الدخل لجهة التنزيل العائلي للمكلفين بضريبة الدخل من أصحاب المهن التجارية والصناعية وغير التجارية (أي الأشخاص الطبيعيون والشركات الفعلية)، وتطبَّق هذه التنزيلات على أصحاب الرواتب والأجور وفقاً لأحكام المادة ٥٦ من قانون ضريبة الدخل المعدَّلة بموجب القانون رقم ٢٨٢/٩٣، بحيث أصبحت الضريبة تفرض بعد أن ينزل لكل شخص طبيعي من المكلفين مبلغ:

---

(١) أُضيفت هذه الفقرة بقانون موازنة ١٩٩٤ (المادة ٢٣ من القانون رقم ٣٨٦ تاريخ ١٢/٢/١٩٩٤.

(٧,٥٠٠,٠٠٠ ل.ل. (سبعة ملايين وخمسماية ألف ليرة لبنانية).
ويضاف إلى هذا التنزيل مبلغ:

٢,٥٠٠,٠٠٠ ل.ل. (مليونان وخمسماية ألف ليرة لبنانية) للمكلف المتزوِّج و٥٠٠,٠٠٠ ل.ل. (خمسماية ألف ليرة لبنانية) لكل ولد شرعي ما يزال على عاتقه، ضمن الشروط الآتية:

- للذكور إذا تجاوزوا سن الثامنة عشرة أو لغاية الخامسة والعشرين كحدٍّ أقصى للذين يتابعون دراسة جامعية.

- للذكور المصابين بعلّة مقعدة ولا يقومون بعمل مأجور، شرط إثبات العلّة المقعدة بموجب شهادة صادرة عن اللجنة الطبية الدائمة في وزارة الصحة.

- للإناث قبل زواجهن أو إذا كنَّ أرامل أو مطلّقات، على ألاَّ يتجاوز عدد الأولاد المستفيدين الخمسة.

وإذا كانت زوجة المكلف تتعاطى مهنة أو تشغل وظيفة خاضعة للضريبة فيستفيد كل زوج من التنزيل المعطى للعازب. وإذا كان للزوجين أولاد على عاتقهما يُعطى الوالد تنزيلاً إضافياً عن الأولاد وفقاً للفقرة السابقة من هذه المادة (المادة ٥٦).

في حال وفاة الوالد أو إصابته بعلّة مقعدة مثبتة كما هو مبيَّن أعلاه (أي بموجب شهادة طبية صادرة عن اللجنة الطبية الدائمة في وزارة الصحة) ولا يقوم بأي عمل مأجور، فتُعطى الوالدة التنزيل الإضافي عن الأولاد.

يُطبَّق هذا التنزيل اعتباراً من أعمال سنة ١٩٩٩.
وتستفيد كل شركة فعلية لبنانية من تنزيل واحد.

أما الضريبة على مكلفي الربح المقدَّر فتفرض بعد تنزيل سنوي يعادل التنزيل المُعطى للمتزوِّج دون أولاد.

ثانياً: النفقات والأعباء التي لا يجوز تنزيلها

وهي تشمل ما يلي:

١ ـ فوائد رأس المال والنفقات التي تزيد في قيمته، ومنها النفقات على تحسين الموجودات ما لم تكن نفقات صيانة معتبرة عادة من النفقات العامة.

٢ ـ الضرائب والرسوم المدفوعة أو المستحقة لدولة أجنبية عن دخل حاصل في لبنان أو لأي سبب آخر.

٣ ـ الخسائر التي تصيب المكلف من جراء أعمال مؤسسات أو فروع أو وكالات أو مكاتب أو سواها واقعة خارج لبنان سواء كانت تابعة له أو كان تابعاً لها، وإن اقتصرت التبعية على الإشراف.

٤ ـ النفقات والأعباء التي يثبت المكلف أنه يتحمَّلها للمساهمة في أعمال مؤسسات أو فروع أو وكالات أو مكاتب أو سواها في الخارج سواء كان تابعاً لها أو كانت تابعة له.

٥ ـ النفقات الشخصية، ومنها البضائع التي يقتطعها رب العمل أو الشريك، أجرة له عن إدارة المؤسسة أو لنفقاته الخاصة.

٦ ـ تعويضات التمثيل التي تتجاوز ١٠ بالمئة من رواتب المستخدم الأساسية وكذلك كل مبالغة أو زيادة في الحدود المألوفة في الرواتب والأجور وسائر النفقات التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة.

٧ ـ الضرائب الاستثنائية والغرامات الشخصية.

هـ ـ التكليف بالضريبة:

وقد حدَّدت أحكام قانون ضريبة الدخل أسس التكليف بالضريبة على ثلاث صور:

أ ـ التكليف على أساس **الربح الحقيقي** الحاصل خلال السنة السابقة أو خلال مدة الاثني عشر شهراً التي بنيت على نتائجها الميزانية الأخيرة (وذلك إذا كانت هذه المدة تختلف عن السنة المدنية) وفي حالة مباشرة عمل جديد، يجب التصريح عن الربح الحاصل بين تاريخ مباشرة العمل وآخر كانون الأول من السنة السابقة لسنة التكليف.

وقد نصَّت المادة ١١ من قانون ضريبة الدخل على أنَّ التصريح عن الربح الحقيقي يكون إجبارياً على الفئات التالية:

(١) شركات الأشخاص وشركات الأموال، وكذلك شركات الاستهلاك التعاونية والنقابات والتعاونيات الزراعية ذات الصبغة التجارية.

(٢) فروع المؤسسات المبيَّنة في البند السابق، عندما يكون مركزها في الخارج.

(٣) المصانع والمعامل وجميع المؤسسات الصناعية الأخرى، إلاَّ ما كان منها مؤسسات حرفية.

(٤) المصارف والصيارفة وجميع الأشخاص الذين يتعاطون أشغال الخسم والأعمال المصرفية.

(٥) المصدِّرون والمستوردون والتجار بالجملة ونصف الجملة والعملاء والوسطاء ووكلاء المعامل والبيوت التجارية.

(٦) التجار بالمفرّق الذين يستخدمون في عملهم أكثر من أربعة أشخاص.

(٧) أصحاب مستودعات المواد الصيدلية والكيميائية.

(٨) مستثمرو مؤسسات الرهان وسباق الخيل وصيد الحمام.

(٩) مستثمرو المسارح ودور السينما من الدرجتين الأولى والثانية وفقاً للتصنيف الرسمي.

(١٠) دور النشر والمطابع غير اليدوية.

(١١) المطاحن التي تُدار بغير الماء والهواء.

(١٢)مؤجِّرو المؤسسات المجهَّزة.

مع الإشارة إلى أنه بموجب المادة ١٢ من القانون يجوز لكل شخص من غير هذه الصفات أن يطلب خطياً قبل آخر كانون الثاني من سنة التكليف، تكليفه على أساس الربح الحقيقي، ولكن لا يجوز لمن اختار ذلك أن يطلب الرجوع في السنوات التالية إلى طريقة التكليف على أساس الربح المقطوع أو الربح المقدَّر.

ب ـ التكليف على أساس **الربح المقطوع** الذي يستوجب من المكلفين تقديم التصريح بوارداتهم السنوية، استناداً إلى السجل الذي يلزمهم قانون التجارة بمسكه[١]. وتشمل الواردات المذكورة: مقبوضات المكلف المتأتية من جميع العمليات التي قام بها، على اختلاف أنواعها، بصورة فعلية ونهائية خلال السنة السابقة لسنة التكليف، وعلى الأخص مجموع ما استوفاه المكلف ثمناً لبضائع أو سلع أو أدوات أو لوازم باعها، وبدلاً لما أجَّرهُ منها، وكذلك ما استوفاه من عمولة أو سمسرة أو عائدات أو فوائد أو فرق صرف أو بدل أتعاب...

---

(١) أوجبت المادة ٨ من المرسوم رقم ٤٦٦٥ تاريخ ١٩٨١/١٢/٢٦ مسك دفتر يومي وسجل للأصول الثابتة (التصميم المحاسبي العام، تطبيقاً للمادة ٨ من القانون رقم ٨٠/٢٧).

أما الإيرادات الخاضعة فعلاً لضريبة نوعية أخرى على الدخل (فوائد مصرفية، فوائد قروض، إيرادات أملاك مبنية إلخ...) فتبقى خاضعة لضريبة الباب الأول مع ما يقابلها من أعباء متعلِّقة مباشرة بالإيرادات المذكورة (م ١٨).

ورغم أن المادة ١٧ من قانون ضريبة الدخل لم تقدِّم تعريفاً للمكلفين على أساس الربح المقطوع سوى القول: إنهم المكلفون الذين لا يخضعون لطريقة الربح الحقيقي أو المقدَّر، إلاَّ أن التطبيق الإداري استقر على تصنيف صغار المكلفين على طريقة الربح المقدّر، وأما من بقي خارج هذا التصنيف، فيصار إلى تكليفه على أساس الربح المقطوع.

على أن المادة ٤٤ من القانون نفسه أخضعت بصورة إجبارية لطريقة التكليف على أساس الربح المقطوع الفئات التالية:

(١) مؤسسات التأمين والتوفير على إطلاقها.

(٢) مؤسسات الملاحة البحرية والجوية التي تكون خاضعة للضريبة.

(٣) مصافي النفط.

(٤) متعهدي الأشغال العامة، وذلك بنسبة المبالغ التي يقبضونها فعلاً من الصناديق العامة، خلال السنة المدنية، لقاء الأشغال التي يقومون بها.

ج ـ التكليف على أساس **الربح المقدر**[1] الذي تتولّى لجنة خاصة

---

(١) والمكلفون على هذا الأساس هم غير الملزمين بمسك السجلات التجارية والذين لا توجد لديهم حسابات منتظمة نظراً لتعاطيهم تجارة صغيرة أو حرفة بسيطة ذات نفقات عامة زهيدة كالبائع الطوّاف وبائع المياومة.

في كل محافظةِ تقديره[1] كل ثلاث سنوات مستعينة بجميع المعلومات المستقاة عن المكلف، ولها أن تستند إلى مظاهر عيشه الخارجية، وأن تستمع إليه إذا رأت حاجة إلى ذلك وتضع اللجنة بالأرباح المقدمة لها لوائح اسمية مصدَّقة تتخذ أساساً لفرض الضريبة.

وقد تناولت **المادة ٣٢** من القانون ٩٩/١٠٧ (موازنة ١٩٩٩) معدلات الضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية، وجرى تحديد المعدلات المذكورة على النحو التالي:

٤٪ (أربعة بالمائة) عن القسم الخاضع للضريبة الذي لا يتجاوز ٩,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. (تسعة ملايين ليرة).

٧٪ (سبعة بالمائة) عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن ٩,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ٢٤,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

١٢٪ (اثنا عشر بالمئة) عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن ٢٤,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ٥٤,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

١٦٪ (ستة عشر بالمئة) عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن ٥٤,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ١٠٤,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

---

(١) أبدل النص القديم بهذا النص بموجب القانون ٨٩ تاريخ ١٩٩١/٩/٧، واللجنة تعيَّن بقرار من وزير المالية وتتألَّف في كل محافظة من:
- رئيس دائرة ضريبة الدخل أو رئيس مالية المحافظة (رئيساً).
- مندوب عن وزارة الاقتصاد يختاره وزير الاقتصاد (عضواً).
- مندوب عن غرفة التجارة والصناعة في المحافظة، يقترحه رئيس الغرفة أو أحد أعضاء مجلس إدارة المحافظة حيث لا يوجد غرفة تجارة يختاره المحافظ (عضواً).
- موظف عن دائرة ضريبة الدخل (عضواً).
- مراقب الدخل المختص (عضواً).

وهي تجتمع بدعوة من رئيسها، وتتخذ قراراتها بالأكثرية، وفي حال تعادل الأصوات يعتبر صوت الرئيس مرجحاً.

٢١٪ (واحد وعشرون بالمائة) عن القسم الخاضع للضريبة الذي يزيد عن ١٠٤,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل..

أما أرباح شركات الأموال (الشركات المغفلة ـ الشركات المحدودة المسؤولية ـ شركات التوصية، بالنسبة للشركاء الموصين) فتخضع لضريبة نسبية مقدارها ١٥٪.

ثانياً: ضريبة الباب الثاني

(الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد)

أ ـ نوعية ضريبة الباب الثاني:

تفرض ضريبة الباب الثاني (الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد) على الواردات الصافية التي حصلت للمكلف خلال السنة السابقة لسنة التكليف، وإن انقطع مصدر الواردات في سنة التكليف أو قبلها، وتُحسب الواردات الصافية على أساس تنزيل ما أجاز القانون تنزيله من الواردات غير الصافية التي تعني مجموع الرواتب والأجور والتخصيصات والتعويضات والجوائز والإكراميات والمنافع النقدية والعينية (م ٤٩).

علماً أن المادة ٤٦ من قانون ضريبة الدخل حدَّدت مطرح الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد بقولها: تتناول الضريبة على الرواتب والأجور والتعويضات والمخصصات ومعاشات التقاعد العامة والخاصة والمخصصات لمدى الحياة التي تترتب في الأراضي اللبنانية على:

١ ـ صندوق عام، إلى كل شخص مقيم في لبنان أو في الخارج.

٢ ـ صندوق خاص، إلى كل شخص مقيم في لبنان، وكذلك إلى كل شخص مقيم في الخارج لقاء خدمات أُدِّيت في لبنان.

ب ـ الإعفاءات من ضريبة الباب الثاني:

اعتبر قانون ضريبة الدخل الإعفاءات من ضريبة الباب الثاني بمثابة استثناءات من الضريبة[1]. وتتمثل هذه الاستثناءات في:

---

(١) يستهل المشترع نص المادة ٤٧ من قانون ضريبة الدخل بقوله: «تستثنى من =

١ ـ المخصصات التي يتناولها رجال الدين لقاء قيامهم بالطقوس الدينية.

٢ ـ الرواتب وملحقات الرواتب التي يقبضها سفراء الدول الأجنبية وممثلوها الديبلوماسيون وقناصلها وممثلوها القنصليون، والرعايا الأجانب من موظفيهم، وذلك بشرط المعاملة بالمثل.

٣ ـ الرواتب وملحقات الرواتب التي يقبضها العسكريون من أية رتبة كانوا، التابعون لجيوش الدول الحليفة.

٤ ـ معاشات التقاعد التي تمنح لموظفي الدولة والمصالح العامة والمؤسسات العامة والخاصة، وفقاً لقوانين التقاعد وأنظمته[١].

٥ ـ التخصيصات لمدى الحياة والتعويضات المؤقتة التي تدفع لضحايا حوادث العمل.

٦ ـ أجور اليد العاملة الزراعية.

٧ ـ أجور الخدم في المنازل الخاصة.

٨ ـ أجور الممرِّضين والممرِّضات والخدم في المستشفيات والمياتم والملاجىء وغيرها من مؤسسات التمريض والإسعاف.

٩ ـ تعويض الصرف من الخدمة المدفوع وفقاً للقوانين النافذة في لبنان أي الخاصة بالعمال والمستخدمين. ويعفى تعويض الصرف الإضافي أيضاً إذا كان جارياً بموجب قانون العمل وفي نظام عام له طابع الشمول والاستمرار ومُصادق عليه من وزارة العمل. كما يُعفى التعويض الاحتياطي الناتج عن الصرف التعسفي المحكوم به عملاً بالمادة ٥٠

= الضريبة...» وهو ما فعله أيضاً بالنسبة للإعفاءات الدائمة من ضريبة الباب الأول (عندما استهلَّ المادة ٥ بقوله: «تستثنى من الضريبة».

(١) عُدِّل هذا النص بالقانون ٧/ ٨٥ تاريخ ١٠/٨/ ١٩٨٥.

من قانون العمل، وكذلك تعويض الصرف الإضافي الناتج عن قرار تحكيمي (القانون ٢٧/ ٨٠).

١٠ ـ التعويضات العائلية المدفوعة وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة. وقد أُضيف هذا البند بالقانون ٧/ ٨٥ تاريخ (١٠/٨/ ١٩٨٥).

ج ـ التنزيلات الضريبية من الباب الثاني:

إن الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد تفرض على الواردات السنوية الصافية، وهي الواردات التي سبق أن حدَّدنا المقصود بها، ولكن هذ الضريبة لا تفرض إلاَّ بعد أن ينزل من الواردات، لكل شخص طبيعي من المكلفين بالضريبة، مبلغ يعادل مقدار الحد الأدنى للأجور المقرَّر بصورة رسمية للقطاع الخاص، ويضاف إلى قيمة هذا التنزيل مبلغ سنوي يعادل ٥٠٪ من قيمته للمكلف المتزوِّج ولا أولاد له، ومبلغ سنوي آخر يعادل ١٠٪ من قيمته لكل ولد شرعي ما يزال على عاتق المكلف، وذلك ضمن الشروط التالية:

ـ للذكور، إذا لم يتجاوزوا سن الثامنة عشرة أو لغاية الخامسة والعشرين كحدٍّ أقصى للذين يتابعون دراسة جامعية.

ـ للذكور المصابين بعلّة مقعدة ولا يقومون بعمل مأجور شرط إثبات العلّة المقعدة بموجب شهادة طبية صادرة عن اللجنة الطبية الدائمة في وزارة الصحة.

ـ للإناث، قبل زواجهن أو إذا كُنَّ أرامل أو مطلّقات، على أن لا يتجاوز عدد الأولاد المستفيدين الخمسة. وإذا كانت زوجة المكلف تتعاطى مهنة أو تشغل وظيفة خاضعة للضريبة، فيستفيد كل زوج من التنزيل المُعطى للعازب. وإذا كان للزوجين أولاد على عاتقهما، يُعطى الوالد

تنزيلاً إضافياً عن أولاده، وفي حال وفاة الوالد أو إصابته بعلّة مقعدة مثبتة وعدم قيامه بأي عمل مأجور فتُعطى الوالدة التنزيل الإضافي عن الأولاد.

ونشير في هذا المقام إلى أن القانون رقم ٩٣/٢٨٢ حدَّد مقدار التنزيل العائلي بأرقام ثابتة، وذلك من دون أن يربطها بالحد الأدنى للأجور.

وإذا كان المكلف الذي يخضع للضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد، يتعاطى في الوقت نفسه عملاً خاضعاً لضريبة الباب الأول (أي الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية)، فإنه لا يستفيد إلاَّ من التنزيل المنصوص عليه في الباب الأول (م ٥٧).

د ـ أسس التكليف بالضريبة:

إن الضريبة الأساسية المترتبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد تفرض على كل مكلف استناداً إلى التصاريح المقدمة لدائرة ضريبة الدخل. ولكن إذا رأت الدائرة المالية المختصة ما يستوجب التعديل عند التدقيق في صحة التصاريح المذكورة، فإنها تحيط المكلف علماً بمقدار هذا التعديل وأسبابه مع إعلام بالضريبة الإضافية أو الضمّ، بكتاب مضمون مع إشعار بالاستلام (م ٦٠).

ويرسل إلى كل مكلف إعلام شخصي بتفصيل الضريبة المطروحة عليه، وذلك عن طريق رب العمل أو عن طريق المؤسسة التي تدفع له معاش التقاعد أو التخصيصات لمدى الحياة، مع إمكانية الاستعاضة عن هذه الإعلامات الشخصية بخلاصات عن جداول التكليف تنظم لكل رب عمل على حدة (م ٦٢).

ولما كانت الضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد تُقتطع

عند المنبع، فقد أوجبت المادة ٦٣ من قانون ضريبة الدخل على رب العمل أن يقتطع الضريبة من أصل تلك الرواتب التي يدفعها إلى الأجير، وأن يؤدي المبالغ المقتطعة إلى الخزينة كل ستة أشهر في موعد لا يتعدَّى الخامس عشر من الشهر الذي يلي فترة الستة أشهر المعنية.

ويترتَّب هذا الموجب على الأفراد والمؤسسات والشركات والجمعيات التي تدفع معاشات تقاعد أو تخصيصات لمدى الحياة.

على أن جميع الذين لا يؤدُّون إلى الخزينة، وضمن المهلة المذكورة آنفاً، المبالغ التي يكونون مسؤولين عنها أو يؤدُّونها ناقصة، يعتبرون مسؤولين شخصياً عن المبالغ غير المدفوعة، مضافاً إليها غرامة قدرها ثلاثة بالمئة عن كل شهر تأخير، على أن يُعتبر كسْرُ الشهر شهراً كاملاً.

وبموجب المادة ٥٨ المعدَّلة بقانون موازنة ١٩٩٩ (رقم ٩٩/١٠٧) أصبحت معدلات الضريبة على الرواتب والأجور على النحو التالي:

٢٪ (اثنان بالمئة) عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة، الذي لا يتجاوز ٦,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. (ستة ملايين ليرة لبنانية).

٤٪ (أربعة بالمائة) عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن ٦,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ١٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

٧٪ (سبعة بالمائة) عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن ١٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

١١٪ (أحد عشر بالمائة) عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن ٣٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

١٥٪ (خمسة عشر بالمائة) عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ١٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

٢٠٪ (عشرون بالمائة) عن قسم الواردات الصافية الخاضعة للضريبة الذي يزيد عن ١٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

يطبَّق هذا التعديل على أجور ورواتب الشهر الذي يلي تاريخ نفاذ قانون موازنة ١٩٩٩ . وهكذا لم يعط القانون مفعولاً رجعياً بالنسبة إلى هذه المعدلات، باعتبار أن الرواتب والأجور تدفع ـ عادةً ـ شهرياً، وبذلك تطبق هذه المعدلات ابتداء على أجور ورواتب شهر آب ١٩٩٩ .

ثالثاً: ضريبة الباب الثالث

(الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة)

أ ـ أوعية ضريبة الباب الثالث:

تتناول هذه الضريبة مختلف إيرادات الأموال المنقولة وأرباحها وفوائدها وعائداتها، أياً كانت تسميتها أو جنسية المؤسسات التي أنتجتها أو محل إقامة من تؤول إليه، متى حصلت في لبنان أو عادت إلى مقيم فيه. وقد حدَّدت الفقرة الثانية من المادة ١٩ من قانون ضريبة الدخل المقصود، على وجه أخص، بالإيرادات والأرباح والفوائد والعائدات المشار إليها أعلاه فيما يلي:

١ ـ الإيرادات على اختلاف أنواعها الناتجة عن الأسهم وحصص الفوائد والتأسيس الصادرة عن الشركات المساهمة أو المؤسسات المالية والصناعية والتجارية والمدنية وغيرها من الهيئات العامة والخاصة.

٢ ـ مخصصات أعضاء مجلس الإدارة المأخوذة من الأرباح.

٣ ـ أجور حضور المساهمين الجمعيات العمومية.

٤ ـ الأموال المأخوذة من الاحتياط أو الأرباح لاسترداد أو استهلاك الأسهم أو حصص الفوائد والتأسيس قبل التوقف عن العمل.

٥ ـ توزيعات أموال الاحتياط والأرباح على شكل أسهم مجانية أو أي شكل آخر.

٦ ـ فوائد وعائدات إيرادات السندات والقروض الصادرة عن الدولة أو البلديات وغيرها من الهيئات والمؤسسات العامة والخاصة والشركات.

٧ ـ الجوائز والعلاوات المدفوعة إلى الدائنين وحملة سندات الدين.

٨ ـ فوائد الديون التأمينية وعائداتها وإيراداتها.

٩ ـ فوائد القروض المدنية والديون الممتازة والعادية وعائداتها وإيراداتها، إلاَّ إذا نتجت عن معاملات تجارية.

١٠ ـ فوائد التأمينات والودائع النقدية، أية كانت الوديعة وأياً كان صاحبها والحسابات الجارية، وعائداتها وإيراداتها.

وأوضحت الفقرة الأخيرة من المادة ٦٩ أن الضريبة المحدَّدة في هذه المادة تفرض حتى ولو كانت الشركة أو المؤسسة أو الهيئة. معفاة من الضرائب قبل صدور قانون ضريبة الدخل بموجب اتفاق مع الدولة عبر أحكام اشتراعية خاصة.

ب ـ الإعفاءات من ضريبة الباب الثالث:

على أن القانون[١] استثنى من الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة كلاً من:

١ ـ المبالغ المدفوعة لردّ أموال الدائنين والمساهمين، إذا كانت مأخوذة، من غير حساب الأرباح والخسائر أو الاحتياط.

٢ ـ تسديدات أموال المساهمين والدائنين في الشركات ذات الامتياز، وإن اقتطعت من الاحتياط أو حساب الأرباح والخسائر، متى كان سبب التسديد ناشئاً عن وجوب تسليم المنشآت إلى السلطة، عند انتهاء مدة الامتياز بدون مقابل.

٣ ـ فوائد المبالغ المقيّدة في دفاتر التوفير، شرط أن لا تتجاوز قيمة هذه الفوائد ألف ليرة في السنة.

٤ ـ فوائد وعائدات الحسابات الجارية كافة المفتوحة لدى المصارف[٢].

---

(١) المادة ٧١ المعدَّلة بالقانون رقم ٢٧/ ٨٠ تاريخ ١٩/ ٧/ ١٩٨٠.

(٢) عُدِّل هذا البند بالقانون ٢٨٢ تاريخ ١٩٩٣/١٢/٣٠ (المادة ١٦ منه). ونشير هنا إلى =

٥ ـ إيرادات السندات على الخزينة اللبنانية.

ج ـ التنزيلات وأسس التكليف بضريبة الباب الثالث:

لقد حدَّد القانون في المادة ٧٢ معدل الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة بـ ١٢٪ من الواردات غير الصافية(١).

ولكن المشترع لم يضمِّن القانون، في المقابل، أية أحكام تتعلَّق بإمكانية تنزيل أية أعباء أو نفقات من دخل رؤوس الأموال المنقولة. لا بل إنَّه أضاف بموجب القانون رقم ٧/ ٨٥ تاريخ ١٠/٨/١٩٥٨ النص التالي: «خلافاً لأي نص آخر، تُؤدَّى الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة عند تقديم التصريح عن الدخل الخاضع لها. وتفرض هذه الضريبة بموجب أوامر قبض، ويمكن أن تنظم هذه الأوامر على سبيل التسوية...».

على أن المشترع عاد فأضاف أحكاماً جديدة، باستحداث نص المادة ٧٢ مكرَّر بموجب القانون رقم ٢٧/ ٨٠ تاريخ ١٩/ ٧/ ١٩٨٠، الذي عاد وعدَّل فقرتها الأولى بالقانون رقم ٢٨٢ تاريخ ٣٠/ ١٢/ ١٩٩٣، فأخضع توزيعات شركات الأموال اللبنانية لضريبة نسبية قدرها خمسة بالمائة (٥٪) في مطلق الأحوال، حتى ولو كانت الشركة معفاة من ضريبة الباب الأول.. ولا تُضاف إليها أية علاوة.

ثم إنَّ المشترع حدَّد في المادة ٧٢ مكرَّر الاستثناءات والإعفاءات والتنزيلات على النحو التالي (ف ٢ و٣ و٤):

أ ـ تُستثنى من الضريبة على التوزيعات، الأرباح المحققة قبل العام

= القانون الذي صدر عام ٢٠٠٣، والقاضي بفرض ضريبة ٥٪ على فوائد الودائع المصرفية.

(١) عُدِّل نص المادة ٧٢ بالقانون ١٤/ ٨١ تاريخ ١٠/٧/١٩٨١.

١٩٨٠ التي خضعت للضريبة التصاعدية المنصوص عنها في الباب الأول من قانون ضريبة الدخل أو في قانون ضريبة الأملاك المبنية.

ج ـ وتدخَّل المشترع مرّة جديدة بالقانون رقم ٧/ ٨٥ تاريخ ١٠/ آب/ ١٩٨٥ فعدَّل الفقرة من المادة ٧٢ مكرَّر بما يلي:

ـ أما شركات الأموال الأجنبية العاملة في لبنان فتعتبر أرباحها موزعة بكاملها، وتخضع للضريبة المنصوص عنها في هذه المادة بعد أن ينزل منها ما يلي:

ـ ضريبة الباب الأول المترتبة على الأرباح.

ـ الاحتياطي البالغ ١٠٪ المنصوص عنه في المادة ١٣٣ من قانون النقد والتسليف.

د ـ تحصيل ضريبة الباب الثالث والاعتراض عليها:

حدَّد القانون رقم ٣٨٢/ ٩٣ معدَّل الضريبة بمقدار (٥٪) خمسة بالمائة على دخل رؤوس الأموال المنقولة، وهذا المعدَّل يطبَّق على ما تجريه شركات الأموال من توزيعات، على أن لا يستفيد المكلف بهذه الضريبة من أي تنزيل على الأساس، كما لا تُضاف إلى أصل الضريبة أية علاوة، علماً بأن هذا القانون (رقم ٣٨٢/ ٩٣) بدأ تطبيقه اعتباراً من عام ١٩٩٤.

ولكن القانون أوجب إصدار أوامر قبض، لا جداول تكليف بالضريبة، وهي أوامر واجبة التسديد، على النحو التالي:

١ ـ **بالنسبة إلى الأسهم والسندات المالية اللبنانية**، فإنها تسدَّد خلال الشهر الذي يلي تقرير دفع الأرباح والفوائد أو العائدات أو غيرها من إيرادات الأسهم وحصص التأسيس. أما الضريبة على فوائد سندات الدين،

فيتوجب سدادها خلال شهر من تاريخ استحقاق هذه الفوائد، وذلك لأن الشركة أو المؤسسة أو الهيئة صاحبة العلاقة ملزمة بتسليف الضريبة إلى الخزينة، على أن تقتطعها من الإيرادات المستحقة (وفقاً للمادة ٧٥ من القانون).

وإذا لم تدفع الضريبة خلال المهلة المذكورة، فتتحمَّل غرامة قدرها ٣٪ عن كل شهر تأخير أو عن كسر الشهر، علماً بأن هذه الغرامة كانت ١٪ فرفعت إلى ٣٪ بموجب المادة ٢٠ من القانون رقم ٢٨٢/ ٩٣.

٢ ـ **وبالنسبة إلى الأسهم والسندات المالية الأجنبية،** فيقوم باقتطاع مقدار الضريبة المتوجبة، الشخص الطبيعي (الحقيقي) أو المعنوي (الاعتباري) الذي يتولَّى، في الأراضي اللبنانية، دفع ريع الأسهم والسندات المذكورة، ثم يسدِّدها إلى الخزينة خلال الشهر الذي يلي كل نصف سنة (أي خلال شهري تموز وكانون الثاني)، تحت طائلة الغرامة البالغة ٣٪ عن كل شهر تأخير أو كسر الشهر.

أما إذا جرى قبض ريع هذه الأسهم والسندات خارج لبنان أو تحويله إلى خارج لبنان، فيتوجب على المستفيد منه، بشرط أن يكون هذا المستفيد مقيماً في لبنان عند توجب الضريبة، أن يسدِّد الضريبة المترتبة قبل أول نيسان من كل سنة، وإلاَّ تعرَّض للعقوبة المتمثلة في غرامة ٣٪ عن كل شهر تأخير أو كسر الشهر.

٣ ـ **وبالنسبة إلى فوائد الديون التأمينية،** فإن القانون لم يتضمَّن نصاً تحدّد بموجبه مهلة معيَّنة لتسديد الضريبة على هذه الفوائد، ما دام أن فرضها متوقِّف على رغبة صاحب العلاقة، سواء أكان الدائن أو المدين أو من ينوب عن كل منهما، ولهذا تبقى غرامة التأخير غير واردة، فيما يتعلَّق

بهذه الضريبة، لكن مصلحة أصحاب العلاقة تقضي بعدم التأخر في طلب إصدار أمر القبض بغية سداد الضريبة التي يتضمنها، إذ يتعذَّر ترقين التأمين ما لم يجرِ سداد الضريبة، ناهيك بكون الفائدة، وبالتالي الضريبة على هذه الفائدة، تزداد مع الزمن.

٤ ـ **وأخيراً، بالنسبة إلى فوائد وعائدات وإيرادات الديون الممتازة والعادية والودائع والتأمينات**، فإن المدين هو الملزم، ههنا، باقتطاع الضريبة وبتأديتها إلى خزينة الدولة، ما لم يثبت له أن الدائن قد سبق له سدادها. والمدين ملزم أيضاً بالتصريح عن اسم الدائن، وعن قيمة الفائدة والدين، وعن تاريخ نشوء الدين وتاريخ استحقاقه، عند تقديمه التصريح المتوجب عن نتيجة أعماله الخاضعة لضريبة الباب الأول (الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية)، أو قبل أول آذار، إذا كان غير خاضع للضريبة المذكورة، ويجب عليه سدادها فصلياً.

مع الإشارة في هذا المقام، إلى أن المصارف الخاضعة في لبنان لموجب السرية المصرفية، تكتفي بالتصريح عن مجموع الفوائد المتوجبة عليها. وأما الدفع الفصلي فيجري إنفاذاً لأحكام المرسوم رقم ٩٣/٣٤٩٦ وللقرارات الصادرة تطبيقاً لأحكامه (القرار ٩٣/٢٥٦٥، والقرار ٩٣/٥٠٦١ والقرار ٩٤/٧٧٠٣).

وعند المباشرة بتنفيذ الديون المختلفة، تتولى دوائر الإجراء اقتطاع الضريبة المتوجبة للخزينة، على أن يجري حسابها عندئذٍ عن كامل المدة الواقعة بين تاريخ نشوء الدين وتاريخ سداده، بصرف النظر عن أحكام مرور الزمن. كما أن كل مخالفة للأحكام الآنفة الذكر توجب فرض غرامة (٣٪) ثلاثة بالمائة عن كل شهر تأخير أو كسر الشهر في التسديد، إضافة إلى غرامة التأخير في تقديم التصريح. وهاتان الغرامتان تفرضان على الدائن

والمدين معاً، اللذين يكونان مسؤولين بالتكافل والتضامن عن تأدية الغرامة مع الضريبة إلى خزينة الدولة.

وفي أي حال، فإن المادة ٩٠ من القانون قد خوّل الدولة، وبصورة نهائية، خمسين بالمائة (٥٠٪) مما يسقط بمرور الزمن من المبالغ والأوراق المالية التالية:

١ ـ أرباح الأسهم والسندات الصادرة عن الشركات التجارية والمدنية والهيئات اللبنانية، عامة أو خاصة، وفوائدها، وعائداتها، وإيراداتها.

٢ ـ الأسهم وحصص التأسيس وسندات الدين وغيرها من الأوراق المالية الصادرة عن الشركات والهيئات نفسها.

٢ ـ الودائع النقدية، وبصورة عامة، جميع الأموال النقدية المودعة في المصارف ومؤسسات الاعتماد والتسليف وغيرها من المؤسسات التي تقبل أموالاً على شكل ودائع أو حسابات جارية.

٤ ـ الأسهم والسندات وجميع الأوراق المالية المودعة في المصارف أو في غيرها من المؤسسات التي تقبلها على شكل ودائع أو أي شكل آخر.

٥ ـ المبالغ المدفوعة بصورة تأمين، أياً كان سببه، إلى شركات المساهمة التجارية والمدنية، وإلى الهيئات اللبنانية الخاصة أو العامة، أو إلى الإدارات العامة.

ويحق للمكلف أن يرجع على الخزينة، فيما بعد، إذا حكم عليه لمصلحة صاحب المال، وضمن حدود هذا الحكم.

وبحسب المادة ٩٠ المذكورة آنفاً، فإن الشركات والمصارف والمؤسسات والهيئات العامة والخاصة والإدارات العامة المشار إليها

سابقاً، ملزمة بالتصريح إلى الدوائر المالية، قبل أو حزيران من كل سنة، عن جميع المبالغ أو الأوراق المالية التي سقطت بمرور الزمن خلال السنة السابقة، والتي يعود نصفها إلى الخزينة، وعليها أن تضمّ إلى هذا التصريح قيمة المبلغ المتوجب دفعه إلى الخزينة. وعند مخالفة ذلك، يلزم المخالف بدفع كامل المبلغ الساقط بمرور الزمن المذكور، مع غرامة تعادل نصف هذا المبلغ.

والجدير بالذكر أن الأحكام المذكورة قد فقدت كثيراً من أهميتها في ظل قانون السرية المصرفية.

ويبقى أن نشير إلى أن الاعتراضات على الضريبة تجري على غرار الاعتراضات، في سائر الضرائب المباشرة الأخرى.

٢ ـ ضريبة الأملاك المبنية

أ ـ تمهيـد:

إن ضريبة الأملاك المبنية التي تدعى «ضريبة المباني» في قوانين بعض الدول العربية، كما تُدعى «الضريبة العقارية» في التشريع اللبناني نفسه[١] هي بمثابة البديل لضريبة الأرزاق التي كان معمولاً بها في أراضي جبل لبنان. وكانت هذه الضريبة تُسمَّى في أراضي الولاية «ويركو المسقفات»، وكان استيفاؤها يتم على أساس القيمة البيعية للعقارات المبنية، سواء أكانت مؤجَّرة أم غير مؤجَّرة، أو بلغة القانون الحالي، سواء أكانت مشغولة أم شاغرة.

ولقد تعرَّضت هذه الضريبة لتعديلات عديدة: أولها قانون آب ١٨٨٦ الذي صنَّف مختلف الأبنية إلى أربع فئات، ثم قانون ١٤ حزيران ١٩١٠، إذ أصبحت الضريبة بموجب ذلك التعديل تستوفى على أساس القيمة التأجيرية للعقار المبني، لا على أساس القيمة البيعية كما كانت الحال في ظل «ويركو للمسقفات».

وفي عام ١٩٦٢، صدر قانون ٧ أيلول ١٩٦٢[٢] الذي نص صراحة على أن الضريبة تتناول واردات البناء «الصافية»، وليس الواردات «القائمة» أو «شبه الصافية»، كما كان الحال في ظل أحكام المرسوم الاشتراعي رقم ٥٥ تاريخ ٢٤ حزيران ١٩٤٣[٣] أو أحكام المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٥ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩[٤].

---

(١) كما في المادة ٤٨ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٩/٧.
(٢) نشر في الجريدة الرسمية رقم ٣٨ تاريخ ١٩ أيلول ١٩٦٢.
(٣) نشر في الجريدة الرسمية رقم ٤٠٨٧ تاريخ ٣٠ حزيران ١٩٤٣.
(٤) نشر في الجريدة الرسمية رقم ٣٥ تاريخ ٤ تموز ١٩٥٩.

وقد تعاقبت التعديلات بعد ذلك على أحكام قانون ضريبة الأملاك المبنية، ومنها القانون رقم ٣٦٦ تاريخ ١/٨/ ١٩٩٤ الذي أدخل أحكاماً جديدة أهمها:

إلغاء الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية مستبدلاً إياها بضريبة ذات معدلات منخفضة، كما زاد الإعفاءات ومنح تخفيضات وألغى العلاوات المفروضة.

إلاَّ أن قانون موازنة ١٩٩٩ رقم ١٠٧/٩٩ أعاد العمل بالضريبتين النسبية والتصاعدية في المادة ٥٤ منه التي ورد فيها أن الضريبة على نوعين: نسبية وتصاعدية:

أما الضريبة النسبية فهي ضريبة أساسية تفرض على كامل الإيرادات الصافية لكل بناء، وقد حددت هذه الضريبة بمعدل ٤٪ من الإيرادات السنوية الصافية، ولا تضاف إليها أية علاوة (وفقاً للمادة ٥٥ من القانون ٣٦٦/ ٩٤ المعدَّل بقانون موازنة ١٩٩٩ رقم ١٠٧/٩٩). ويلحق عبء الضريبة النسبية بالعقار إلى أية يد ينتقل إليها (المادة ٦٩ المعدَّلة).

وأما **الضريبة التصاعدية فهي ضريبة إضافية** تفرض علاوة على الضريبة النسبية، على كل ما يزيد على ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. (عشرين مليون ليرة لبنانية) من مجموع الإيرادات الصافية السنوية الخاضعة للضريبة النسبية التي تعود للمكلف الواحد من جميع ما يملكه أو يستثمره في كل محافظة على حدة من عقارات مبنية أو حصص أو أقسام في عقارات مبنية إلخ.. (م ٥٤ من قانون ضريبة الأملاك المبنية).

وتفرض الضريبة التصاعدية على أساس المعدلات التالية (م ٥٥ من قانون ضريبة الأملاك المبنية):

ـ ٢٪ للشطر من الإيرادات الذي يزيد على ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ٤٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

ـ ٤٪ للشطر من الإيرادات الذي يزيد على ٤٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

ـ ٧٪ للشطر من الإيرادات الذي يزيد على ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

ـ ١٠٪ للشطر من الإيرادات الذي يزيد على ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. ولا يتجاوز ١٨٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

ـ ١٣٪ للشطر من الإيرادات الذي يزيد على ١٨٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

ولا تُضاف أية علاوة على هذه الضريبة.

ووفقاً للمادة ٥٦ المعدَّلة بالقانون ٩٩/١٠٧ تطبَّق التعديلات اعتباراً من إيرادات عام ١٩٩٩، كما يُلغى القرار التطبيقي رقم ١/١٣٦ تاريخ ٢٨ ـ ١٠ ـ ١٩٩٤ بالقدر الذي يتناسب مع التعديلات المذكورة أعلاه.

ب ـ أوعية ضريبة الأملاك المبنية:

وقد نصَّت المادة الأولى من قانون ١٧ أيلول ١٩٦٢ على أن ضريبة الأملاك المبنية تتناول:

١ ـ الأبنية على اختلاف أنواعها، أياً كانت مادة بنائها، وأياً كان محل وجودها.

٢ ـ ملحقات الأبنية ومتمماتها.

٣ ـ التركيبات والمركبات والأراضي التي يعتبرها القانون بحكم الأبنية.

وتكفَّلت المادتان الثانية والثالثة من القانون بتحديد معاني بعض العبارات الواردة في المادة الأولى، وهكذا:

١ ـ يُقصد بكلمة «الأبنية» أينما وردت في القانون، الأبنية بحدٍّ ذاتها وملحقاتها ومتمِّماتها وما هو في حكمها.

٢ ـ ويُقصَد بكلمة «مستثمر» أينما وردت في القانون، كل شخص حقيقي أو معنوي يستثمر بناءً مقاماً في عقار يملكه سواه، وذلك:

أ ـ إمّا بتشييد البناء من ماله الخاص، كلِّياً أو جزئياً، واستثماره بالتأجير من الغير أو بالإشغال الذاتي لقاء شروط يتفق عليها مع المالك.

ب ـ وإمّا باستئجار البناء من المالك وإعادة تأجيره من الغير (تأجيراً ثانوياً)، سواء اقتصر التأجير على قسم أو أكثر من البناء أو شمل جميع الأقسام.

٣ ـ ويعتبر بحكم «المالك» كل من يتصرَّف بعقار أميري أو يملك حق التقادم في عقار أو يكون قد شترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد بالبيع مسجَّل على الصحيفة العينية أو يكون قد استأجر عقاراً بموجب عقد إيجار مساقاة[١] مسجَّل على الصحيفة العينية.

٤ ـ ويعتبر بحكم «المستثمر» كل كم يعمد، دون وجه حق، إلى تشييد بناء في عقار لا يملكه، واستثماره بالتأجير من الغير أو بالإشغال الذاتي.

ولكن، ماذا يقصد المشرع بعبارتي «ملحقات الأبنية ومتمِّماتها»

---

(١) المساقاة نوع شراكة تتراوح مدتها بين ١٥ و٩٩ سنة (المادة الأولى من القرار رقم ١٢ ل.ر.).

الواردتين في الفقرة الثانية من المادة الأولى؟

لقد ذهب المشترع إلى أن ما يعتبر من ملحقات الأبنية هو:

أ ـ الأرض أو الأراضي التي تحيط بالأبنية على شكل حدائق أو بساتين أو باحات أو أي شكل آخر عندما تكون جزءاً من العقار المشادة عليه الأبنية، على ألاّ تزيد مساحتها عن ألفي متر مربَّع. وإذا زادت عن هذا الحدّ فلا يُعتدّ إلاّ بألفي متر مربَّع منها فقط.

ب ـ واجهات الأبنية أو أسطحها أو التركيبات المقامة عليها عندما تستعمل لغايات استثمارية، تجارية أو صناعية، أو للدعاية أو الإعلان (م ٤).

كما ذهب المشترع أيضاً إلى أن ما يعتبر من متممات الأبنية يتمثل فيما يلي:

أ ـ التمديدات والأقنية والآلات والأدوات المركَّزة في الأبنية لغايات تجارية أو صناعية والتي يتعذَّر انتزاعها منها دون الإضرار بها أو بالجزء من البناء الذي تقوم عليه أو تتصل به.

ب ـ المصاعد وأجهزة التدفئة والتبريد وتمديدات الماء والكهرباء والغاز وسواها من المتمِّمات المعدّة لتأمين استعمال الأبنية بشكل أفضل، بصرف النظر عن أية غاية أخرى، تجارية أو صناعية (م ٥).

وأخيراً فقد أوضحت المادة السادسة من قانون ضريبة الأملاك المبنية أنها تعتبر في حكم «الأبنية»:

أ ـ المركبات البحرية والبرِّية وسواها من الأشياء أو التركيبات المركَّزة في مكان ثابت والمستعملة كالأبنية للسكن أو للتجارة أو للصناعة أو لأية غاية أخرى، وذلك أياً كانت مدة صنعها وأياً كان محل وجودها.

ب ـ الأراضي أو أقسام الأراضي الفضاء المستعملة لغايات استثمارية غير زراعية، سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسوَّرة أو غير مسوَّرة.

على أن القانون أخرج من نطاق الضريبة، واعتبرها من عناصر الاستثمار الصناعي أو التجاري، أبنية المؤسسات الصناعية أو التجارية التي يستعملها مالكوها أو مستثمروها عندما تكون هذه المؤسسات خاضعةً لضريبة الدخل على أساس الربح الحقيقي.

ولا يجوز للمؤسسة التي تنطبق عليها أحكام الفقرة السابقة أن تنزِّل من أرباحها غير الصافية أي مبلغ لقاء القيمة التأجيرية للأبنية التي تستعملها.

ج ـ الإعفاءات الدائمة من ضريبة الأملاك المبنية:

تندرج هذه الإعفاءات تحت نوعين: إعفاءات دائمة، وإعفاءات مؤقتة وجزئية، وقد وردت أحكامها في نصوص المواد ٨ ـ ١٢ من القانون.

أمّا **الإعفاءات الدائمة**، فهي تشمل كلاًّ من:

١ ـ الأبنية التي تملكها الدولة أو البلديات حتى ولو كانت مؤجَّرة.

٢ ـ الأبنية التي تملكها المؤسسات العامة، ولا تكون مؤجَّرة أو معدّة للإيجار.

٣ ـ الأبنية المخصَّصة ضمن الأراضي الزراعية، لغايات تتصل مباشرة بالاستثمارات الزراعية، والمستعملة فعلاً في سبيل تلك الغايات.

٤ ـ الأبنية المخصَّصة لإقامة الشعائر الدينية وما يلحق بها مباشرة من مساكن الخدم، إلاَّ إذا كانت مؤجَّرة أو مستأجرة.

٥ ـ المدافن العامة ومساكن الحرّاس والخدم الملحقة بها مباشرة إلاَّ إذا كانت هذه المساكن مؤجَّرة أو مستأجرة.

٦ ـ أبنية المياتم ودور العجزة، شرط أن لا تكون مؤجَّرة أو مستأجرة.

٧ ـ الأبنية المستعملة كمستشفيات أو مستوصفات أو معاهد للتعليم شرط:

أ ـ أن يكون البناءُ ملكاً لجمعيات أو مؤسسات لا تتوخّى تحقيق الربح، أو موقوفاً لغايات دينية أو خيرية.

ب ـ أن يتولَّى إدارة المشروع المالك نفسه أو أية جمعية أو مؤسسة لا تتوخّى تحقيق الربح، وتشغل البناء على سبيل التسامح دون بدل أو لقاء بدل رمزي.

وتطبّق أحكام هذه الفقرة على الأفراد الذين يخصِّصون، بدون بدل أو ببدل رمزي، بناءً يملكونه لاستعماله كمستشفى أو مستوصف تتولَّى إدارته جمعية أو مؤسسة لا تتوخَّى الربح.

٨ ـ الأبنية المستعملة كخلايا اجتماعية أو مشاغل أو مراكز صحية أو أندية ثقافية أو رياضية، والأبنية المستعملة كأندية رياضية بما فيها الملاعب التابعة لها، مهما بلغت مساحتها (على أن يتوفر فيها الشرطان اللذان ذكرناهما في الفقرة ٧ السابقة).

٩ ـ الأبنية التي تملكها الأحزاب السياسية والنقابات وسواها من الجمعيات التي لا تتوخى تحقيق الربح، شرط:

أ ـ أن تكون الهيئات المذكورة قائمة وفقاً للقوانين النافذة.

ب ـ أن تكون الأبنية مخصصة لغايات تتصل مباشرة بنشاط تلك الهيئات وأن لا تكون مؤجَّرة.

١٠ ـ الأبنية التي تملكها دولة أجنبية وتستعملها لإيواء بعثاتها الديبلوماسية

أو القنصلية، وإسكان رؤساء هذه البعثات، شرط المعاملة بالمثل[1].

د ـ الإعفاءات الجزئية والمؤقتة من ضريبة الأملاك المبنية:

لقد كان المشترع بالغ الوضوح، في المادة التاسعة من قانون ضريبة الأملاك المبنية، عندما اشترط، لأجل إعفاء الأبنية إعفاءً كلياً من الضريبة، أن تكون هذه الأبنية مستعملة بكاملها في سبيل الغايات التي استوجبت الإعفاء. وأمّا إذا كان الاستعمال مقتصراً على جزء منها، فإن الإعفاء لا يشمل إلاّ هذا الجزء المستعمل لتلك الغايات فقط.

وأمّا دور السكن التي تُبنى لإيواء المعوزين وذوي الدخل المتواضع أو المحدود، فتُعفى من الضريبة لمدة عشر سنوات، ومن المعلوم أن هذا الإعفاء المؤقت يرمي إلى غايات إنسانية واجتماعية.

وثمة إعفاء جزئي ومؤقت هدف المشترع من ورائه إلى تحقيق غاية هندسية جمالية، وذلك عندما قرَّر في المادة ١٣ إعفاء الأبنية المسقوفة بالقرميد الأحمر من ٥٠٪ من الضريبة المتوجبة عليها لمدة عشر سنوات، اعتباراً من تاريخ إنجازها، شرط[2]:

١ ـ أن تكون من الأبنية التي فرض عليها نظام البناء إنشاء تكنة قرميد، والأبنية التي سمح لها القانون بإنشاء تكنة القرميد.

٢ ـ أن لا يزيد مقدار الإعفاء للمسكن الواحد عن خمسماية ألف ليرة

---

(١) نصَّت المادة الأولى من المرسوم رقم ٣٠١٦ تاريخ ١٩٧٢/٣/٢٥ على ما يلي: «تُعفى البعثات الديبلوماسية الأجنبية المعتمدة في لبنان من ضريبة الأملاك المبنية عن عقاراتها المبنية المعدة لإسكان موظفيها النظاميين مجاناً بدلاً من إعطائهم تعويض سكن، وذلك ضمن حدود المعاملة بالمثل...».

(٢) عُدِّلت المادة ١٢ بموجب القانون رقم ٣٦٦ تاريخ ١٩٩٤/٨/١ المنشور في عدد الجريدة الرسمية رقم ٢٣ تاريخ ١٩٩٤/٨/١١.

(٥٠٠,٠٠٠ ل.ل.).

هـ ـ وقف ضريبة الأملاك المبنية:

وقد عالج قانون ضريبة الأملاك المبنية موضوع شغور الأبنية الذي تتوقف بسببه إيراداتها، وبالتالي تتوقف الضريبة المفروضة عليها في المواد (١٥ ـ ٢٢)، فنصَّ صراحة في المادة ١٥ على ما يلي: «تتوقف الضريبة بتوقف إيرادات الألنبة من جراء الشغور».

لكنه أوجب على المالك أو المستثمر، عندما يرغب أحدهما في الاستفادة من أحكام المادة ١٥ المذكورة، أن يقدِّم طلباً صريحاً خطياً إلى الدائرة المالية المختصة عن:

١ ـ شغور البناء: وفي هذه الحال تعتبر الإيرادات متوقفة اعتباراً من أول الشهر التالي لتقديم التصريح.

٢ ـ انتهاء الشغور: وفي هذه الحال يعتبر البناء مشغولاً ومنتجاً للإيرادات اعتباراً من أول الشهر التالي للشهر الذي جرى فيه التأجير من الغير أو الأشغال من قبل المالك أو المستثمر (م ٦).

لكن المشترع، وخلافاً لموجب التصريح الذي ألزم به أياً من المالك أو المستثمر، على النحو المذكور أعلاه، اعتبر شاغرةً، اعتباراً من تاريخ إنجازها الفعلي، الأبنية أو أقسام الأبنية الجديدة التي لم تشغل ولم تؤجَّر بعد إنجازها، شرط أن يقدِّم المالك أو المستثمر تصريحاً عن الشغور في مهلة شهر على الأكثر اعتباراً من تاريخ الإنجاز.

وعالج المشترع بعد ذلك تكليف دور السكن في مناطق الاصطياف، معتبراً أن موسم الاصطياف يمتدّ ما بين ١٥ حزيران حتى نهاية شهر تشرين

الأول من كل سنة. كما أنه رفض اعتبار الأبنية شاغرة وبالتالي مستفيدة من وقف الضريبة، إذا خلت مؤقتاً من شاغليها بسبب السفر أو الاصطياف أو لأي سبب آخر من أسباب الغياب المؤقت.

و ـ التنزيلات من ضريبة الأملاك المبنية:

اعتبر المشترع أن الأعباء القابلة للتنزيل من الإيرادات غير الصافية للأملاك المبنية هي النفقات التي يتحمَّلها المالك عن المستأجر، بموجب عقد الإيجار وملاحقه، دون الرجوع بها عليه، وهذه النفقات أو الأعباء هي التالية:

١ ـ اشتراكات ونفقات استعمال الهاتف واستهلاك الماء والكهرباء والغاز، الثابتة بفواتير الإدارات أو المؤسسات المختصة.

٢ ـ قيمة الضرائب والرسوم الحكومية أو البلدية التي تترتَّب بحسب القانون على المستأجر، شرط إثباتها بمستندات صادرة عن الدوائر المختصة.

٣ ـ نفقات الخدمات المشتركة في الأبنية التي يؤمِّن فيها المالك للمستأجر على نفقته الخدمات التالية، كلها أو بعضها: تسيير المصاعد والإدارة المشتركة، التدفئة المركزية، الماء الساخن، تكييف الهواء المركزي، بوّاب أو حارس مقيم في البناء (م ٢٧).

٤ ـ كانت المادة ٥٢ من قانون ضريبة الدخل المعدَّلة بالقانون رقم ٣٦٦ تاريخ ١ ـ ٨ ـ ١٩٩٤ قد أجازت تنزيل مبلغ مليوني ليرة لبنانية من الإيرادات الصافية الخاضعة للضريبة لكل وحدة سكنية يشغلها المالك أو أحد الشركاء في الملكية. كما أجازت تنزيل ٥٠٪ (خمسين بالماية) من الإيرادات الصافية التي تزيد عن مليوني ليرة لبنانية، على ألاَّ يزيد مقدار التنزيل على أربعة ملايين ليرة.

لكن هذه المادة أُلغيت بموجب المادة ٣٨ من قانون موازنة ١٩٩٩ واستُعيض عنها بالنص التالي:

«ينزل مبلغ ستة ملايين ليرة لبنانية من الإيرادات الصافية الخاضعة للضريبة النسبية لكل وحدة سكنية يشغلها شخص طبيعي بصفة مالك أو أحد الشركاء أو من هُم بحكم المالك؛ علماً بأن هذا الأخير (أي المالك) محدَّد في الفقرة الأولى من المادة الثالثة من قانون ضريبة الأملاك المبنية.

ويستفيد الأشخاص المشار إليهم في الفقرة المذكورة، كلٌّ بنسبة حصته في الملكية من وحدتين سكنيتين فقط، مهما بلغ عدد دور السكن التي يشغلها.

ويشترط للاستفادة من التنزيل أن يقدِّم المستفيد تصريحاً لكل من الدوائر المالية المختصة، يؤكِّد فيه عدم الاستفادة من أكثر من تنزيلين على الأراضي اللبنانية.

ويعاقب كل من يقدِّم تصريحاً كاذباً بغرامة تساوي ضعفي الضريبة التي يمكن أن يكون قد فوّتها على الخزينة».

وقد نُشر التعديل في العدد ٣٦ من الجريدة الرسمية، الصادر بتاريخ ٣٠ ـ ٧ ـ ١٩٩٩، ويطبَّق الإعفاء، بالتالي، اعتباراً من هذا التاريخ.

لكن المشترع استبعد، من جملة الأعباء القابلة للتنزيل، كلاً من:

١ ـ فوائد الأموال المنفقة على البناء، أياً كان نوع هذه النفقات.

٢ ـ التفقات المتعلقة بتحسين البناء أو وسائل استثماره.

٣ ـ تعويض الإخلاء (الخلوّ) الذي يدفعه المالك للمستأجر.

٤ ـ ضريبة الأملاك المبنية أو أية ضريبة أو رسم يتعلَّق بالبناء.

٥ ـ أية نفقة أخرى لا تقابلها خدمة لمستأجري البناء (المادة ٢٨).

وقد أُضيف إلى المادة ٢٧ من قانون الأملاك المبنية، بموجب المادة ٢٧ من قانون موازنة عام ٢٠٠٠، المتعلِّقة بالأعباء القابلة للتنزيل، البند التالي:

«مع مراعاة أحكام المادة ٢٩ من هذا القانون (أي قانون ضريبة الأملاك المبنية المتعلقة بالأعباء غير القابلة للتنزيل من الإيرادات غير الصافية)، يجوز للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يملكون أو يستثمرون أبنية أو معدّات معدّة للتأجير:

ـ أن يستهلِكوا البناء المؤجَّر من الغير أو المعدّ للتأجير ومتمِّماته، باستثناء قيمة الأرض خلال مدة ٤٠ سنة على أن يعتبر لهذه الغاية تاريخ إنجاز البناء في أول العام ١٩٩٣ أو من تاريخ إنجازه إذا تمَّ بعد عام ١٩٩٣.

ـ أن ينزلوا من إيرادات الأقسام المؤجَّرة بالإضافة إلى التنزيلات المحدَّدة في هذه المادة (أي المادة ٢٧ المتعلقة بالأعباء القابلة للتنزيل من الإيرادات غير الصافية)، النفقات والمصاريف المتعلقة بإدارة الأقسام المؤجَّرة من الغير وملحقاتها التي تبيِّنها الفقرة (٣) من هذه المادة، شرط ألاّ تتجاوز هذه النفقات ١٠٪ من إيرادات الأقسام المؤجَّرة. بمنى أنه أصبح في إمكان المؤجِّر أن ينزِّل من الإيرادات الصافية المبالغ التالية:

ـ نسبة استهلاك البناء المحدَّد على ٤٠ عاماً، وهذا يعني أنه إذا كانت كلفة إنجاز البناء ٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل. فإنَّ نسبة الاستهلاك القابلة للتنزيل تصبح: ٤٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ÷ ٤ = ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

ـ نفقات الخدمات المشتركة التي يؤمِّن فيها المالك للمستأجر، على نفقته، خدمات المصاعد والتدفئة والماء الساخن وتكييف الهواء والبوّاب.

والنسبة القصوى لهذه الخدمات هي ٢٠٪، غير أن قانون الإيجارات الاستثنائي فرض على المستأجر تحمُّل جزءٍ من هذه النفقات.

- نفقات ومصاريف إدارة الأقسام المؤجَّرة، على ألاَّ تتجاوز ١٠٪ من إيرادات هذه الأقسام.

ز ـ أسس التكليف بضريبة الأملاك المبنية:

القاعدة أصلاً أن الضريبة تترتب على العقار المنتج لإيراد، وأما البناء الذي يتوقف إيراده من جراء الشغور فتوقف الضريبة المفروضة عليه، على أن يقدِّم المالك أو المستثمر الراغب في الاستفادة من وقف الضريبة عن العقار الشاغر تصريحاً خطياً إلى الدائرة المالية المختصة، على النحو الذي بسطناه من قبل.

والقاعدة أيضاً أن الضريبة تزول بزوال إيرادات الأبنية أو أقسام الأبنية نهائياً، إمّا بسبب زوال الأبنية أو أقسام الأبنية نفسها، وإمّا بسبب تخريبها بشكل يجعل من المتعذر استعمال أي جزء منها، وذلك أياً كان سبب الزوال أو التخريب، وسواء تمَّ بفعل الإنسان أو بفعل الطبيعة[١].

ففي ضوء هاتين القاعدتين حدَّد القانون أسس التكليف الضريبي الذي يجري بعد تحديد تاريخ نشوء الحق بها، على أساس الإيرادات الصافية للأبنية، محسوماً منها عند الاقتضاء، مقدار التنزيل الخاص ببعض دور السكن، وهو الذي أشرنا إليه قبل الآن.

ومع مراعاة القاعدة القائلة بتوقف الضريبة عند شغور العقار، فإن الحق بالضريبة ينشأ منذ اليوم الأول من الشهر الذي تصبح فيه الأبنية أو

---

(١) المادة ١٣ من قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادرة بتاريخ ١٧ ـ ٩ ـ ١٩٦٢.

أقسام الأبنية قابلة لإنتاج الإيرادات أو لتحقيق إيرادات جديدة أو لزيادة في إيراداتها السابقة، أو تزول عنها أسباب الإعفاء. وتفرض ضريبة الأملاك المبنية ابتداءً من السنة التالية للسنة التي ينشأ فيها الحق، وذلك على أساس الإيرادات الصافية، الفعلية أو المقدَّرة، الحاصلة في خلال الفترة الممتدة من تاريخ نشوء الحق حتى ٣١ كانون الأول من السنة.

ويتوجَّب على المالك أو المستثمر أن يقدِّم إلى الدائرة المالية المختصة تصريحاً خطياً يُعلمها فيه عن نشوء الحق بالضريبة (إنجاز الأبنية أو أقسامها، إعادة التأجير، التحوير والترميم، زوال أسباب الإعفاء) في مهلة لا تتعدَّى نهاية السنة التي نشأ فيها، على أن تُمدَّد هذه المهلة إلى نهاية شهر كانون الثاني من السنة التالية إذا نشأ الحق بالضريبة في خلال الشهر الأخير من السنة.

وتوقع على المخالف الغرامة المنصوص عليها في القانون، كما أن الدائرة المالية المختصة تتولَّى تحديد تاريخ نشوء الحق بالضريبة، مستعينة بجميع وسائل الإثبات، وذلك من خلال تحقيق تُجريه لهذه الغاية.

نشير بعد هذا إلى أن ضريبة الأملاك المبنية تفرض باسم المالك أو المستثمر، وإذا تعدَّد مالكو العقار الواحد، فُرِضت الضريبة باسم كل منهم بنسبة حصته في الملكية، وإذا تجاوز عدد المالكين العشرة فيجوز عندئذ فرض الضريبة باسم أحد المالكين مشفوعاً بكلمة «وشركاه» وأما المستثمرون فيكلّفون بالضريبة المتوجبة، دون تجزئة مهما بلغ عددهم.

كما نشير أيضاً، إلى أن القانون رقم ٣٦٦ تاريخ ١/٨/١٩٩٤ ألغى في مادته الثالثة المادة ٦٤ التي كانت تنص على أن «الضريبة النسبية ذمة على المكلف وعبء على العقار بكامله، أما الضريبة التصاعدية فذمة

شخصية على المكلف»، كما أنه ألغى المادة ٦٩ القديمة التي تشير إلى الضريبة النسبية لينص في المادة ٦٩ الجديدة على ما يلي: «يلحق عبء الضريبة بالعقار إلى أية يد ينتقل إليها».

ـ ففي حال انتقال **الملكية بين الأحياء**، يصبح مالك العقار الجديد كافلاً الضريبة غير المدفوعة والمفروضة باسم المالك القديم ومسؤولاً بالتضامن معه عن كل ضريبة تفرض بعد تاريخ الانتقال على أساس الإيرادات العائدة للمدة السابقة.

ـ وأمّا في حال **انتقال الملكية بسبب الوفاة**، فيبقى الورثة أو الموصى لهم مسؤولين بالتضامن عن الضريبة المفروضة على العقار باسم المورث أو الموصي[١].

وفي أي حال فإن مبدأ التكافل والتضامن مقرَّر في القانون[٢] بالنسبة إلى الشركاء في الملكية الشائعة، والشركاء في الاستثمار، وبالنسبة إلى المالك في الأبنية المستثمرة.

---

(١) المادتان ٧٠ و٧١ من قانون ١٧ ـ ٩ ـ ١٩٦٢.

(٢) المواد ٦٥ ـ ٦٨ من القانون نفسه.

٣ ـ ضريبة التحسين على الزيادة في قيمة العقارات

أ ـ تمهيد:

فرضت هذه الضريبة لأول مرة، في لبنان، بموجب المرسوم رقم ١٨٨ الصادر بتاريخ ٦ حزيران ١٩٧٧ والذي وضع موضع التنفيذ مشروع القانون المعجل المُحال على مجلس النواب بموجب المرسوم رقم ٩٣٠١ تاريخ ١٢/ ١٠/ ٧٤ والرامي إلى فرض ضريبة مباشرة تُدعى «ضريبة التحسين» على الزيادة في قيمة العقارات الناتجة مباشرة عن تنفيذ مختلف الأشغال العامة.

وقد صدر، بعد ذلك، المرسوم الاشتراعي رقم ١٢٥ تاريخ ٣٠ حزيران ١٩٧٧ الذي عدَّل بعض أحكام المرسوم ١٨٨ ولم يكن مضى على نفاذه، بعد، سوى أربعة وعشرين يوماً.

وفي العام ١٩٩١ نص قانون الاستملاك رقم ٥٨/ ٩١ في المادة ٦٣ منه على ما يلي:

«يُلغى المرسوم الاشتراعي رقم ٤ الصادر في ٣٠/ ١١/ ١٩٥٤ وتعديلاته، مع مراعاة ما نصَّت عليه المادة ٦٢ من هذا القانون (لجهة تطبيق بعض مواده على معاملات الاستهلاك التي لا تزال عالقة أمام لجان الاستملاك، بدائية أو استئنافية)، والتي لم تكن قد اقترنت بحكم نهائي قطعي بتاريخ العمل بهذا القانون»، و«يُلغى بمفعول رجعي القانون الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٨٨ تاريخ ٦/ ٦/ ٧٧ وتعديلاته اللاحقة»، و«يُلغى المرسوم الاشتراعي ١٢٥ تاريخ ٧/ ٧/ ١٩٧٧ (قانون ضريبة التحسين)، كما تُلغى جميع النصوص المخالفة لأحكام هذا القانون

أو غير المتفقة مع مضمونه، عدا ما استثني بموجب أحكام هذا القانون».

ب ـ وعاء ضريبة التحسين:

لا تتناول ضريبة التحسين إلاَّ الزيادة التي تفوق أضعاف الحد الأدنى للأجور المعمول به بتاريخ صدور القرار البدائي (عن لجان الاستملاك البدائية) الذي حدَّد مقدار التحسين والناتجة مباشرة عن تنفيذ مختلف الأشغال العامة، باستثناء مشاريع المجارير والأرصفة. وتعتبر قيمة التحسين هي الزيادة التي طرأت على قيمة العقار من جراء تنفيذ المشروع، وتحتسب هذه الزيادة بالمقارنة مع قيمة العقارات المجاورة التي لم يتناولها التحسين (المادتان الأولى والثانية).

هذا، وإن تحديد قيمة التحسين عائدٌ إلى لجان الاستملاك البدائية المنصوص عنها في قانون الاستملاك والمعيَّنة لتحديد التعويضات الناتجة عن الاستملاكات التي تقوم بها الإدارة منفذة الأشغال.. ويحدَّد مقدار التحسين الحاصل بالنسبة إلى كل عقار على حدة، بالاستناد إلى الأسعار الرائجة وقت التخمين بغية الاستملاك. ويتخذ أساساً الدخل الصافي والبيوعات وعقود الإيجار أو الضمانة المتداولة محلياً، وسائر العناصر التي يُعتدُّ بها عادة في تعيين السعر[١].

ج ـ الإعفاءات والتنزيلات من ضريبة التحسين:

لم يتضمَّن القانون الصادر في ١٩٧٧/٦/٦ ولا المرسوم الاشتراعي ١٢٥ تاريخ ١٩٧٧/٦/٣٠ الذي عدّل أحكامه، أية نصوص تتعلّق بالإعفاءات أو التنزيلات من ضريبة التحسين على الزيادة في قيمة العقارات، خصوصاً

---

(١) المادتان ٥ و٧ من قانون ١٩٧٧/٦/٦ المعدَّل بالمرسوم الاشتراعي رقم ١٢٥ تاريخ ١٩٧٧/٦/٣٠ (الجريدة الرسمية، ملحق العدد ١٩٧٧/٣٠).

وأن هذه الزيادة ناتجة مباشرة عن تنفيذ مختلف الأشغال العامة، ولا يَد فيها للمكلفين بها.

ولكن القانون نصَّ فقط على تخفيض قدره ٢٥٪ من ضريبة التحسين على العقار الذي يكون موضوعاً لعملية ضم وفرز، وفقاً لأحكام القرار رقم ٣٧ ل.ر. تاريخ ٥/ ٢/ ١٩٣٤ المتعلِّق بالتحسينات العقارية في الأراضي الزراعية والتي يكون قد صدر قرار باعتبارها ذات منفعة عامة من الوزير صاحب الصلاحية، قبل بدء اللجنة البدائية بإجراء تخمين التحسين. وقد ورد النص على هذا التخفيض في المادة ٣ من قانون ٦/ ٦/ ١٩٧٧.

ثم إنَّ القانون أعفى من ضريبة التحسين قيمة الجزء من التحسين التي لا تزيد عن خمسة أضعاف الحدّ الأدنى للأجور المعمول به بتاريخ صدور القرار البدائي الذي حدَّد مقدار التحسين.

د ـ أسس التكليف بضريبة التحسين:

أمّا الضريبة فتفرض على الأجزاء التي تفوق مبلغ خمسة أضعاف الحدّ الأدنى للأجور وفقاً للنسب التالية:

ـ (١٠٪) عشرة بالماية على الجزء الذي يفوق خمسة أضعاف الحد الأدنى للأجور، ولا يجاوز خمسة وعشرين ضعفاً.

ـ (٢٠٪) عشرين بالماية على الجزء الذي يجاوز خمسة وعشرين ضعفاً للحد الأدنى للأجور ولا يفوق خمسين ضعفاً.

ـ (٣٠٪) ثلاثين بالماية على الجزء الذي يجاوز الخمسين ضعفاً للأجور ولا يفوق المابة ضعف.

ـ (٤٠٪) أربعين بالماية على الجزء الذي يجاوز المابة ضعف للحد

الأدنى للأجور على أن لا تتجاوز قيمة ضريبة التحسين قيمة ربع مساحة العقار بتاريخ صدور قرار التخمين.

وتصدر دائرة ضريبة التحسين (التي أُنشِئت في مديرية الواردات بوزارة المالية بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ١٢٥ تاريخ ٣٠ حزيران ١٩٧٧) جداول تكليف يبرمها مدير لواردات، وتبلغ خلاصة عن كل تكليف إلى أصحاب العلاقة وفاقاً للأصول المنصوص عليها في المادة ١٢ من قانون ١٩٧٧/٦/٦، ولا تقبل هذه الجداول من طرق المراجعة إلاّ طلب التصحيح للسهو أو الخطأ المادي. ويُقدَّم استدعاء التصحيح إلى رئيس دائرة ضريبة التحسين، ويخضع للمهل والأصول المبيَّنة في القانون.

وضريبة التحسين تُدفع على خمسة أقساط سنوية متساوية، يستحق أولها في اليوم الأول من شهر تموز من السنة الثانية التي تلي سنة تبليغ جداول التكليف.

أمّا ضريبة التحسين الناتجة عن مشاريع الريّ، فتُدفع على عشرة أقساط سنوية متساوية، يستحق أولها في اليوم الأول من شهر تموز من السنة الرابعة التي تلي سنة تبليغ جداول التكليف.

وإذا لم يُدفع قسط من هذه الأقساط في موعد استحقاقه، فتسري حكماً الفائدة عن قيمته بمعدّل واحد بالمئة شهرياً.

وقد خولّ القانون المكلف الحق في طلب تمديد استحقاق كل قسط مرة واحدة فقط، لفترة سنتين على الأكثر، لقاء دفعه فائدة معدّلها ٥٪ سنوياً. وإذا لم يسدِّد المكلف المبلغ المتوجِّب عليه بتاريخ الاستحقاق الممدَّد، يرفع معدَّل الفائدة حكماً إلى واحد بالمائة شهرياً، وتُحصَّل هذه الضريبة وفقاً لأصول تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها.

وإذا بيع العقار موضوع التحسين، بيعاً اختيارياً أو جبرياً، فيستحق عندئذ كامل مبلغ الضريبة أو الرصيد المتبقي منه دون دفع (م ٢٢).

وأخيراً، فإن حصيلة ضريبة التحسين تعود إلى الخزينة أو إلى صندوق المؤسسة العامة أو البلدية التي تمَّ تنفيذ الأشغال لحسابها، وتقوم دائرة ضريبة التحسين باستيفاء الضريبة بواسطة دوائر التحصيل المالية، على أن تقيّد الخزينة إلى المؤسسة العامة أو البلدية منفِّذة الأشغال ما جُبي لحسابها، وذلك بعد حسم ١٥ بالمائة لقاء نفقات التحقق والجباية (م ٢٤).

هـ ـ مهام دائرة ضريبة التحسين:

يبقى أن نشير إلى أن المهام التي أُنيطت بدائرة ضريبة التحسين هي التالية:

١ ـ وضع بيان معلَّل بالعقارات التي تقرر أن التحسين سيتناولها، يُصدَّق بقرار من رئيس مصلحة الواردات (مديرية الواردات الآن)، وتُبلَّغ نسخة عنه إلى أمانة السجل العقاري لتسجيل قيد على صحيفة كل عقار يشير إلى أنه خاضع لضريبة التحسين، ولا يُشطب هذا القيد إلاَّ بعد صدور قرار مبرم من لجنة الاستملاك يقضي بعدم توجُّب الضريبة أو بعد تسديد الضريبة في حال توجبها.

٢ ـ التثبت من الحقوق العينية وغير العينية على العقارات المشار إليها.

٣ ـ التحرِّي عن الأسعار الرائجة في مراحل درس المشروع وتنفيذه، وعن الأسعار المحتملة بتاريخ وضعه قيد الاستعمال وسائر المعلومات المتعلقة بتحسين العقارات المشار إليها.

٤ ـ إبلاغ المكلفين المحتملين والمالكين الذين استملك قسم من عقاراتهم، البيان المذكور أعلاه (البند ١) وتكليفهم تقديم ملاحظاتهم في مهلة ١٥ يوماً من تاريخ التبليغ.

٥ ـ وضع تقرير مفصَّل بالمعلومات التي تحصل عليها، وبملاحظات ذوي العلاقة ومستنداتهم.

٦ ـ فور تبلّغها الإعلام بإنجاز الأشغال، إحالة التقرير المذكور مع كامل الملف إلى اللجنة الصالحة لتحديد قيمة التحسين.

وعلى اللجان أن تبدأ أعمالها في مهلة شهر على الأكثر بعد استلامها التقرير والملف من دائرة ضريبة التحسين.

وتتمثل دائرة ضريبة التحسين أمام لجان الاستملاك البدائية والاستئنافية بموظف من الفئة الثالثة على الأقل، حائز على إجازة في الحقوق يكلَّف بقرار من مدير عام وزارة المالية.

وتُحدِّد اللجنة مقدار التحسين بالنسبة إلى كل عقار وفقاً للأسس المبيَّنة في المادة ٤٦ من قانون الاستملاك التي تعدّ تحسيناً، الزيادة التي تطرأ على قيمة العقار أو الجزء من العقار من جراء قيام المشروع منذ تاريخ إعلانه من المنافع العامة، حتى تاريخ وضعه في الاستعمال. وتحسب هذه الزيادة بالمقارنة مع قيمة العقارات التي لم يتناولها التحسين، وكذلك بالمقارنة بين الأسعار الرائجة بتاريخ بدء إجراءات معاملات الاستملاك والأسعار الرائجة بعد إنجاز المشروع، ووضعه كلياً أو جزئياً قيد الاستعمال أو الاستثمار، وذلك مع مراعاة الأحكام التالية:

١ ـ لا يُعتدّ في أيٍّ حال بالتحسين الناتج عن العوامل الاقتصادية

وسواها، مما لا يصحّ اعتباره ناتجاً عن مرسوم إعلان المنفعة العامة وتنفيذ الأشغال.

٢ ـ يؤخذ بالاعتبار ما يكون قد استملك من العقار دون تعويض، تطبيقاً لنص المادة السابعة والثلاثين من قانون الاستملاك (رقم ٥٨/ ٩١)، وتحسم قيمته من قيمة ضريبة التحسين.

٣ ـ تبلّغ قرارات لجنة الاستملاك خلال مهلة ١٥ يوماً من تاريخ صدورها إلى دائرة ضريبة التحسين، علماً بأن قرارات لجنة الاستملاك تصدر بالإجماع أو بالأكثرية، وعليها أن تعلِّل هذه القرارات، وأن تفصل عناصر التعويض الذي تقرِّره وتبلغ اللجنة قراراتها، فور صدورها، إلى كل من ممثل الإدارة وذوي العلاقة، وفقاً للأصول المبيَّنة في الفقرة الثانية من المادة ١٥ من قانون ٥٨/ ٩١ المتعلّق بالاستملاك.

هذا، وإن قرارات اللجنة البدائية تقبل الطعن بطريقة الاستئناف، ضمن المهل ووفقاً للأصول المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية. ولكل من الفرقاء أن يستأنف قرارات اللجنة البدائية أمام اللجنة الاستئنافية التي يقع العقار في نطاق صلاحيتها، وذلك خلال مهلة ثلاثين يوماً على تبلّغ القرار، ويشترط توقيع الاستحضار من محام. ولا يجوز أن يتناول الاستئناف أكثر من قرار بدائي واحد إلاّ في حال التلازم.

ويخضع الاستئناف لرسم الطابع ورسم قضائي قدره ثلاثة ونصف بالماية (٣,٥٪) من قيمة الزيادة المطالب بها، يدفع رُبعه عند تقديم الاستئناف. وتُعفى الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات من هذين الرسمين.

يُقدَّم الاستئناف إلى كاتب اللجنة الاستئنافية أو إلى كاتب اللجنة

البدائية، مصدرة القرار. وتطبّق اللجنة الاستئنافية الأصول المستعجلة، إلاَّ أن الاستئناف لا يوقف سير معاملات الاستملاك.

ولا تكونُ جلسات اللجان البدائية والاستئنافية قانونية إلاَّ بحضور كامل أعضاء اللجنة، وتصدر القرارات عنها بالإجماع أو بالأكثرية، كما أسلفنا، على أن تكون هذه القرارات معلَّلة ومفصَّلة لعناصر التعويض الذي تقدِّره.

وتقبل قرارات لجان الاستملاك الاستئنافية الطعن بطريق الاعتراض، واعتراض الغير، وإعادة المحاكمة، ضمن المهل والأسباب ووفقاً للأصول المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية.

٤ ـ الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة:

رسم الانتقال على التركات والوصايا والأوقاف[١]:

أ ـ وعاء الضريبة وتبريرها:

يُسمَّى هذا الرسم أيضاً: «رسم الأيلولة على التركات»[٢]، وقد ترتبط برسم الانتقال أو الأيلولة «ضريبة التركات»[٣] التي تستحق مع رسم الأيلولة، وبالإضافة إليه، ومن وقت الوفاة. وتُقدَّر قيمتها على أساس صافي التركة، وليس على أساس صافي نصيب كل وارث على حدة[٤].

لكننا أمام المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩ وتعديلاته[٥] نجد أن رسم الانتقال في لبنان يُفرَض على «جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة التي تؤول إلى الغير، باستثناء الدولة والبلديات بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بأي طريق آخر بلا عوض يعادل قيمتها الحقيقية».

وهكذا، فلا يقتصر الرسم على أيلولة التركة أو ما يلحق بها من ضريبة التركات، بل يتعدَّى ذلك إلى كل انتقال آخر بغير عوض، سواء

---

(١) Impôt sur les successions - The succession and gift Tax.

(٢) مثل القانون رقم ١٤٢/ ١٩٤٤ في السودان.

(٣) مثل القانون رقم ١٥٩/ ١٩٥٢ في مصر.

(٤) د. يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ـ الاسكندرية، ط ١٩٧٣، ص ٢٩٨.

(٥) وقد عُدِّل بالمرسوم الاشتراعي رقم ٦٤ تاريخ ١٩٦٧/٨/٥ والمرسوم الاشتراعي رقم ٦٨/٧ والمرسوم الاشتراعي رقم ١٥٩ تاريخ ١٩٨١/٨/٢٦ (الجريدة الرسمية ٣٨/ ١٩٨١) وقانون موازنة العام ١٩٩١، والقانون رقم ٣٧٤٠ تاريخ ١٩٩٤/٨/٢٤.

بالوصية أو الهبة أو الوقف أو أي طريق آخر، لا يتضمَّن عوضاً معادلاً للقيمة الحقيقية للأموال الآيلة إلى الغير.

ولا بُدَّ لنا هنا من التنويه بتمييز بسيط حول وصف هذا النوع من الرسوم الذي نسمِّيه، جوازاً: «ضريبة الانتقال»؛ فإذا اقتطعت الضريبة عن التركات، قبل توزيعها على الورثة، اعتبرت ضريبة مباشرة على الثروة، وأمّا إذا تقرَّرت على نصيب كل وارث بعد انتقال نصيبه إليه، فإنها تعتبر، والحال هذه، ضريبة غير مباشرة على تداول الثروة.

وثمة اعتبارات كثيرة[1] يصحّ الاستناد إليها في تبرير ضريبة التركة.

أولاً: من الناحية القانونية:

إن الدولة تقرّ حق الملكية، ولكن هذا الحق وضعي وليس طبيعياً. وعلى هذا فإن الحكومة التي تمنح حق التوريث تستطيع أن تمنعه. وما ضريبة التركات إلاّ وسيلة تتقاضى بها الحكومة بعض حقها الذي تتنزلُ عنه اختياراً[2].

ثانياً: من الناحية الاجتماعية:

إن انتقال التركات الكبيرة من مورثيها إلى وارثيها، دون أي مساس بها، يؤدِّي إلى بقاء هذه الثروات محصورة في طبقة خاصة من الناس، مع أن مصلحة المجتمع تتجلَّى في تضييق شقة التباين بين ثروات الناس ومداخيلهم، وبذلك تكون ضريبة التركات وسيلة لإعادة توزيع الثروة.

---

(١) د. عبد المنعم فوزي، مذكرات في المالية العامة، المرجع نفسه، ص ٧٧.

(٢) هذا بالنسبة إلى القوانين الوضعية. وأما بالنسبة إلى الشرائع السماوية، فليس للدولة أن تبدِّل فيما نصَّت عليه من أحكام المواريث، وهذا هو الحاصل في لبنان خصوصاً حيث يتمتّع أتباع الأديان السماوية بقوانين للأحوال الشخصية خاصة بكل منها.

ثالثاً: من الناحية المالية:

إن ضريبة التركات تعتبر من أفضل الضرائب، من حيث سهولة جبايتها، ووفرة حصيلتها. وفضلاً عن ذلك، فإنها تُجبى في أكثر الأوقات ملاءمة، وذلك حين تهبط على الوارث ثروة تزيد من طاقته على تحمُّل العبء الضريبي.

رابعاً: من الناحية المنطقية:

أخيراً، فإن للدولة وهي تتقاضى رسماً على انتقال الملكية بين الأحياء، الحق أيضاً ومن باب أولى، أن تتقاضى ذلك الرسم على انتقال الملكية من الميت إلى الأحياء.

فانطلاقاً من هذه الاعتبارات التي تبرِّر «ضريبة التركة» أو «رسم الانتقال»، نشير إلى أن هذا الرسم كان قد فرض في لبنان بموجب المرسوم الاشتراعي رقم ٢٠ تاريخ ١٨/ ١٢/ ١٩٣٩، ثم جرى تعديله مراراً، واستقرَّت أحكامه أخيراً على تحديد الأموال التي يتناولها الرسم والتي تشكِّل أوعية ضريبية، كما يلي:

أ ـ جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة، الموجودة في الخارج، والمنتقلة من لبناني أو أجنبي أياً كان محل إقامته.

ب ـ جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة، الموجودة في الخارج، والمنتقلة من أجنبي مقيم في لبنان.

ولكن القانون نصَّ في المادة ٣ (ف ٢) على أنه يمكن تلافي ازدواجية الرسم على الأموال المذكورة في الفقرة (ج) باتفاقيات دولية. وطبيعي أن هذه الاتفاقيات التي تبرم وفقاً للأصول بين لبنان والدول

المعنية، تقوم على أساس قاعدة المعاملة بالمثل[1].

فإذا عدنا الآن إلى الملاحظة التي سقناها قبل قليل، اتضح لنا أن المادة الثامنة من القانون توضح بأن الرسم يترتَّب على حصة كل وارث. وإذا كانت الحصة مقيَّدة بأعباء، فيترتَّب الرسم على قيمتها الصافية، بعد تنزيل قيمة الأعباء. وبذلك يكون المشترع اللبناني قد اتجه نحو اعتبار الرسم بمثابة ضريبة غير مباشرة على تداول الثروة، الأمر الذي يتنافى، والحال هذه، مع إدراج رسم الانتقال كعنوان صغير تحت العنوان الأكبر «الضرائب المباشرة»! ولكننا أبقينا على دراستها تحت هذا العنوان بالذات باعتبارها ضريبة مباشرة على حصة الوريث، أي على نصيبه من التركة.

ب ـ الإعفاء من رسم الانتقال:

أقرَّ القانون رقم ٣٧٤٠ تاريخ ٢٤/آب/١٩٩٤، وتعديلاته، فيما خص التركات، عدداً من الإعفاءات العينية والشخصية وهي التالية:

أولاً: الإعفاءات العينية:

١ ـ معاش التقاعد وردِّيات المحسومات التقاعدية وتعويضات الصرف وأية تعويضات أو مساعدات أخرى تُعطى بمناسبة الصرف وتعتبر

---

(١) تنص المادة ٢٧ من اتفاقية تلافي الازدواج الضريبي بين لبنان وفرنسا المؤرَّخة في ٦ آب ١٩٦٢ على ما يلي (الفصل الثاني):

1 - Le présent chapitre est applicable aux impôts sur les successions, perçus pour le compte de chacun des Etats contractants...

2 - Le présent chapitre a pour but d'éviter les doubles impositions qui pourraient résulter au décés d'une personne résidente dans l'un des deux Etats, de la perception simultanée d'impôts Libanais et Français sur les successions.

خارج عناصر التركة وبالتالي غير خاضعة للرسم.

٢ ـ الصكوك المالية التي تُعفى من الرسم المذكور بموجب نصوص قانونية.

٣ ـ صور وتماثيل المتوفى وأفراد أسرته.

٤ ـ مجموعات الكتب الأثرية والأوسمة وغيرها من المجموعات والمفروشات الموجودة في بيت سكن المورث، وذلك ضمن حدٍّ أعلى قدره أربعون مليون ليرة لبنانية. أما الكتب الأدبية والعلمية فتُعفى بكاملها من الرسم.

ثانياً: الإعفاءات الشخصية:

يُعفى من الرسم الجزء من **الحصة الإرثية** الصافية الذي لا يتجاوز:

أ ـ لكل من الفروع والأزواج والوالدين: أربعين مليون ليرة لبنانية.

ب ـ لكل من الأصول غير الوالدين، وللأخ أو الأخت: ستة عشر مليون ليرة لبنانية.

ج ـ لكل من باقي الورثة: ثمانية ملايين ليرة لبنانية.

ويُضاف إلى قيمة الجزء المُعفى من حصة الأفراد الإرثية:

ـ ٢٤ مليون ليرة، عندما يكون الولد مُصاباً بعاهة دائمة تمنعه من العمل.

ـ مليون وستمائة ألف ليرة، عندما يكون على عاتق الوارث زوجة، وثمانية ملايين ليرة عن كل ولد له لم يتجاوز الثامنة عشرة، على ألاَّ يتعدَّى مجموع الإضافات أربعين مليون ليرة لبنانية.

ويشترط للإستفادة من الإضافات الآنفة الذكر أن يكون السبب الذي أنشأ الحق بها قائماً بتاريخ وفاة المورث.

ـ أمّا بالنسبة إلى **الهبات**، فقد أعفى المشترع (م ١٦ المعدَّلة) من الرسم جميع المساعدات والإعانات والمنح التي تؤدَّى من الأموال العامة. وتُعفى أيضاً كل هبة لا تتجاوز مليون وستمائة ألف ليرة لبنانية. فإذا زادت عن ذلك، استوفي الرسم على أساس الزيادة. وإذا كان الموهوب له مؤسسة خيرية أو جمعية رياضية أو ثقافية أو خيرية أو دينية، فيشمل الإعفاء عندئذٍ مبلغ مئة مليون ليرة لبنانية. وإذا زادت الهبة عن هذا القدر، فيستوفى الرسم عن الزيادة.

ـ وأمّا **الوصايا**، فتطبق بشأنها الإعفاءات المقرَّرة للهبات، إذا كانت الأموال والحقوق قد أُوصي بها إلى شخص غير وارث، وأما إذا كانت هذه الأموال والحقوق قد أُوصي بها لوارث، فتطبق عليها عندئذٍ الإعفاءات المقرَّرة للتركات في المادة ١٧، علماً بأنه وفقاً للقاعدة الشرعية الإسلامية: «لا وصية لوارث».

ـ وأخيراً، ففيما يتعلَّق **بالأوقاف**، نصَّت المادة ١٩ الجديدة من القانون على أن يُعفى مبلغ مليون وستمائة ألف ليرة لبنانية من قيمة حصة كل مستحق لدى استحقاق الوقف، والمبلغ ذاته من قيمة حصة كل صاحب حق لدى انتهاء الوقف.

ج ـ التنزيلات الضريبية من رسم الانتقال:

تضمَّن قانون رسم الانتقال نصوصاً يجيز بعضها إجراء عددٍ من التنزيلات بصورة نهائية أو مؤقتة (م ١٠ ـ ١٢) كما تضمَّن نصوصاً أخرى لا تجيز مثل هذه التنزيلات (م ١٣).

أولاً ـ أمّا التنزيلات النهائية أو المؤقتة: فتتناول: ديون المورث على المفلسين، والديون الهالكة أو الديون غير القابلة للتحصيل،

والحقوق المتنازع عليها وحق الرجوع على الغير. غير أن القانون اشترط على كل وارث أن يطالب أمام القضاء، في مهلة ستة أشهر، بالحقوق والديون التي تعينها له الدوائر المالية، فإذا لم يفعل ذلك خلال المهلة المحدَّدة أو إذا أظهر إهمالاً في الملاحقة، أدخلت الحقوق والديون المذكورة في حصته الإرثية.

على أن عامل مرور الزمن لا يسري على الديون والحقوق التي أخرجت موقتاً من الشركة والتي قد يتم تحصيلها فيما بعد، إلاَّ من التاريخ الذي تأخذ فيه الدوائر المالية العلم رسمياً بواقعة التحصيل.

كما قضى القانون بأن يخرج من التركة كل ما عليها من ديون وإلزامات، إذا كانت ثابتة بمستنداتٍ يمكن التذرُّع بها بحق المتوفى أمام القضاء، وتعتبر نفقات الدفن من إلزامات التركة. إلاَّ أنه اشترط لذلك أن يتقدَّم الورثة بالمستندات المثبتة للديون والالتزامات تحت طائلة الرفض، ما عدا نفقات الدفن عند تعذر إثباتها بالمستندات، بشرط ألاَّ يتجاوز مجموعها واحداً بالمائة من قيمة التركة غير الصافية.

ثانياً: وأمّا الديون التي لا يجوز تنزيلها[١]، والتي يتوجَّب على الدوائر المالية عدم الأخذ بها، فهي التالية:

١ ـ الديون والإلزامات التي سقطت بمرور الزمن، ولو لم يتذرَّع به الورثة.

٢ ـ الديون التي نشأت في الخارج، إلى أن يصدر بها حكم من القضاء اللبناني أو يصدر بها حكم قضائي في الخارج يكتسب في لبنان الصيغة التنفيذية. ويُستثنى من ذلك الديون الجارية الثابتة ثبوتاً كافياً.

---

(١) وفقاً للمادة ١٢ المعدَّلة بقانون ٨ ـ ١ ـ ١٩٦٨.

٣ ـ الديون المتوجبة للمصارف ما لم يرخص الورثة للدوائر المالية المختصة بالاطِّلاع على رصائد الحسابات العائدة للمورث لدى جميع المصارف.

د ـ أسس التكليف برسم الانتقال:

أسلفنا القول: إن الرسم على الشركات يترتب على حصة كل وارث، وإذا كانت الحصة مقيَّدة بأعباء، فعلى قيمتها الصافية بعد تنزيل قيمة الأعباء (م ٨). ونضيف الآن أن الرسم يستحق تاريخ الوفاة أو الحكم بوفاة الغائب، أو نفاذ الهبة أو الوقف، وانتهاء الوقف، ولا يسري عامل مرور الزمن إلاَّ من تاريخ تبلُّغ الدوائر المختصة الأحكام النهائية المتعلقة بحصر الإرث أو بإنفاذ الوصية أو الهبة أو الوقف أو بانتهاء الوقف (م ٢).

ـ أمّا **الهبات**، فيترتب الرسم على قيمتها، وإذا كانت الهبة مقيَّدة بأعباء، فعلى قيمتها الصافية بعد تنزيل قيمة الأعباء. وتعتبر، من أجل تصفية الرسم، جميع الهبات التي تؤول إلى شخص واحد من واهب واحد خلال سنتين، هبة واحدة.

ـ وبالنسبة إلى **الوصايا**، فإن الرسم يترتَّب على قيمتها وفقاً لما هو جارٍ بالنسبة للهبات إذا كانت الأموال والحقوق قد أُوصي بها لغير وارث، وأمّا إذا أُوصي بها إلى وارث، فتطبّق عليها الأحكام المتعلِّقة بالتركات.

ـ وأخيراً، فإن الرسم، بالنسبة **للأوقاف**، يترتَّب على مستحق الوقف، باستثناء الواقف نفسه، ويفرض على قيمة الاستحقاق المقدرة في المادة ٣٦ من قانون رسم الانتقال[1]، وبعد التنزيل المنصوص عنه قانوناً،

---

(١) تنص المادة ٣٦ على ما يلي: «تتخذ أساساً للتكليف قيم الأموال والحقوق المنتقلة =

من قيمة كل مستحق.

ومما تجدر الإشارة إليه أخيراً أن رسم الانتقال على نوعين: رسم ذي معدل ثابت، ورسم ذي معدل متصاعد:

ـ أمّا الرسم **الثابت**، فهو رسم انتقال مقطوع قدره ٥ بالألف، ويفرض على جميع الأموال المنقولة وغير المنقولة (فيما يزيد منها على ٤٠ مليون ليرة لبنانية) التي تؤول إلى الغير باستثناء الدولة والبلديات بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف أو بأي طريق آخر بلا عوض يعادل قيمتها. وقد استحدث هذا الرسم بموجب المرسوم رقم ٦٤/ ٦٧ وعُدِّل بالمرسوم الاشتراعي ١٥٩/ ٨١ بالقانون رقم ٣٧٤٠ تاريخ ٢٤/ ٨/ ١٩٩٤ فيما خصَّ الحد الذي يُفرض الرسم ابتداء منه.

ـ وأمّا الرسم **التصاعدي**، فهو يفرض على الحصة الإرثية الصافية من التركة، وعلى الحصة الصافية الموصى بها لوارث، وعلى الهبات والأوقاف والوصايا المعقودة لصالح غير الوارث، وعلى غيرها من الانتقالات بغير عوض، بعد احتساب التنزيلات والإعفاءات القانونية. وغني عن البيان أن معدل الرسم يتزايد مع تزايد قيمة الأموال المنتقلة، ومع بُعد درجة القرابة بين المورث والوارث، وهي تتراوح حالياً بين ٣٪ و٣٣٪.

ويبقى أن نشير إلى إمكانية تقسيط رسم الانتقال، حيث أُلغيت الفقرة الثانية من المادة ٤٦ من قانون رسم الانتقال بموجب قانون ١٩٩٩، واستُبدلت بالنص التالي:

= استناداً للأسعار السائدة بتاريخ الانتقال التي يحدِّدها أصحاب العلاقة في تصاريحهم. وفي حالة الشك بالتصريح، للدوائر المالية أن تعدِّله وفقاً للأسس التالية...».

«وإذا خلت حصة المكلف من نقود أو صكوك مالية يمكن بيعها بهذه القيمة، جاز لوزارة المالية ـ مديرية الخزينة والدين العام ـ بناء لطلب أصحاب العلاقة، ضمن مدة شهرين من تاريخ تبلغهم الرسم، أن تعمد إلى تقسيط رسوم الانتقال المفروضة إلى خمسة أقساط سنوية متساوية يستحق أولها بعد ثلاثة أشهر من تاريخ تبلغ أمر القبض وتوضع إشارة التقسيط على الصحيفة العقارية».

تطبَّق التعديلات على رسم الانتقال ابتداء من نفاذ قانون موازنة ١٩٩٩ أي ١٩٩٩/٧/٣٠.

الفصل الثالث عشر

الضرائب غير المباشرة
والرسوم المماثلة لها في لبنان

تعدَّدت الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، في ظل النظام الضريبي اللبناني، ويهمنا أن نتوقف أمام أهم ما تضمَّنه تشريعنا بشأنها، مكتفين بتقديم فكرة واضحة وموجزة تفي بالغرض، ولا تغرق في التفاصيل التي تتعلَّق بالإجراءات والشكليات.

١ ـ ضريبة الملاهي

بتاريخ ٥ آب ١٩٦٧ صدر المرسوم الاشتراعي رقم ٦٦ الذي ألغى كل الأحكام السابقة المتعلِّقة برسوم الملاهي[(١)]، كما صدر في ١٨ كانون الثاني ١٩٦٨ المرسوم رقم ٩١٨١ الذي يحدِّد دقائق تطبيق قانون ضريبة الملاهي.

ولقد وقع جامعو ومنسِّقو «التشريع اللبناني» في خطأ فادح عندما

(١) كان قد أُعيد تنظيم ضريبة الملاهي بالقانون ٦٥/٥٢ تاريخ ١٩٦٥/١٠/١، لكن العيوب التي اعتورت تطبيقه استلزمت إلغاءه بالمرسوم الاشتراعي ٦٦ تاريخ ١٩٦٧/٨/٥. وجرت بعد ذلك تعديلات على أحكامه بالقانون رقم ٨١/١٤ تاريخ ١٩٨١/٧/١٥، والمرسوم الاشتراعي رقم ٣٢ تاريخ ١٩٨٣/٦/١٤، والقانون رقم ٢٨٠ تاريخ ١٩٩٣/١٢/١٥ والقانون رقم ٢٨٦ تاريخ ١٩٩٤/٢/١٢ والقانون رقم ٤٠٩ (قانون موازنة ١٩٩٥).

أدرجوا ضريبة الملاهي في عداد الضرائب المباشرة[1]، وذلك لأن الضريبة المذكورة لا تقع نهائياً على عاتق المكلف بها، وإنما ينتقل عبئها إلى من يرتاد الملاهي، ومن هنا كونها ضريبة غير مباشرة:

أ ـ أسس التكليف:

فرضت ضريبة الملاهي على ارتياد الأمكنة التي يجري فيها اللهو أو الاستمتاع، بصورة دائمة أو عارضة، على أساس نفقات الارتياد الحقيقية لتلك الأمكنة، سواء كانت هذه النفقات بدلات دخول أو ثمن مواد استهلاكية أو خدمات أو استمتاع شخصي، أياً كانت طريقة استيفائها (م ٣).

وتتولّى الدائرة المالية المختصة تحديد الضريبة على أساس الأسعار العادية في الأمكنة المعنية.

وقد قسمت أمكنة اللهو والاستمتاع إلى ثلاثة أنواع، وذكر تحت كل منها بعض الأسماء، على سبيل المثال لا الحصر، وهذه الأنواع هي:

أ ـ الأمكنة التي تقتصر على تقديم المشاهد الحيّة أو المصوَّرة (دور السينما، المسارح، الملاعب الرياضية، السيرك، مدن الملاهي، إلخ...).

ب ـ الأمكنة التي تقدِّم مواد استهلاكية مصحوبة بنوع من الاستمتاع (مشاهد، غناء، رقص، موسيقى بواسطة فرقة عازفة...).

ج ـ الأمكنة التي توفِّر للروّاد وسائل الاستمتاع الشخصي، كالحمّامات البحرية، وأحواض السباحة، وأمكنة الرهان إلخ...

وقد حدَّد قانون موازنة ١٩٩٥ رقم ٤٠٩ معدل الضريبة الواجبة الاستيفاء وفقاً للنسب التالية:

---

(١) يراجع: مجموعة التشريع اللبناني ـ ج ١، ق ١، ط ١٩٦٢ وتعديلاتها، جمع وتنسيق القاضي سليم أبي نادر، ص ٤ من فهرس التشريع المتعلِّق بالضرائب والرسوم.

أ ـ ٥٪ من بدلات الاشتراكات أو تذاكر دخول الأمكنة التي تقتصر على تقديم المشاهد الحيّة أو المصوَّرة (السينما، المسارح، الملاعب الرياضية، السيرك، إلخ . .).

ب ـ ٥٪ من مجموع نفقات ارتياد الأمكنة التي تقدِّم مواد استهلاكية مصحوبة بنوع من الاستمتاع (مشاهد، غناء، رقص، موسيقى بواسطة فرقة عازفة).

ج ـ أما فيما عنى الأمكنة التي توفّر للروَّاد وسائل الاستمتاع الشخصي (حمّامات بحرية، أحواض سباحة، أمكنة رهان، إلخ . .) فتُستوفى الضريبة على النحو التالي:

١ ـ بالنسبة للحمّامات البحرية وأحواض السباحة:

٥٪ من قيمة تذاكر الدخول أو بدلات الاشتراكات أو بدلات الصيانة أو بدلات إيجار الشاليهات أو الغرف، وكذلك بدلات ممارسة كافة الأنشطة الرياضية في حال استيفائها من قبل المستثمر.

٢ ـ بالنسبة لأمكنة الرهان:

٥٠٪ من قيمة تذاكر الدخول أو بدلات الاشتراكات.

ولقد أوجب القانون على مستثمري الأمكنة المذكورة أن يستوفوا قيمة الضريبة من الروّاد، لدى استيفاء نفقات الارتياد، ويعتبر المستثمرون مسؤولين شخصياً عن تأدية الضريبة إلى الخزينة في جميع الأحوال، وحتى عند عدم استيفائهم لها من الروّاد.

ويخضع المستثمرون لطريقة التكليف الحقيقي، ومن هنا إلزامهم بأن يثبتوا للدوائر المالية المختصة، عند الاقتضاء، حقيقة نفقات الارتياد الكاملة بموجب مستندات كتذاكر الدخول والفواتير والسجلات، على أن

تحمل المستندات المذكورة أرقاماً متسلسلة مطبوعة. فإذا لم يتقيّدوا بهذا الموجب، فرضت الضريبة عليهم مباشرة وفقاً للأسس التي نص عليها القانون (م ٢٤)، فضلاً عن تعرُّضهم أيضاً للغرامة القانونية (م ٦).

ويعتبر المستثمرون الدائمون ملزمين بالتكافل والتضامن مع المستثمرين العارضين، بأداء الضريبة لخزينة الدولة.

ولقد أوجب المشترع على مستثمري أمكنة اللهو أو الاستمتاع أن يعلنوا بطريقة بارزة وواضحة عن الأسعار المعتمدة لديهم. ويكون الإعلان، بحسب الظروف، إمّا على شباك التذاكر وإمّا على مدخل الدار، وإمّا بواسطة لوائح أسعار تكون في متناول الزبائن. والمستثمرون ملزمون، طبعاً، بأن يتقيّدوا بالأسعار المعلنة (م ١٤).

ب ـ **الإعفاءات من الضريبة**: ومما شمله الإعفاء القانوني من الضريبة (حسب قانون موازنة ١٩٩٥):

أ ـ ارتياد الحمّامات البحرية وأحواض السباحة التابعة لمؤسسات فندقية (فنادق ـ موتيلات) من قبل نزلاء هذه المؤسسات عندما تشمل بدلات إقامتهم أجور المنامة، وثمن وجبة طعام على الأقل في اليوم الواحد.

ب ـ ارتياد الحفلات التي يُقيمها طلاب المؤسسات التعليمية بأنفسهم في مراكز المؤسسات.

ج ـ ارتياد الحفلات التي تقيمها الجمعيات المعطاة صفة المنفعة العامة، والمؤسسات ذات المنفعة العامة، وذلك بمعدل حفلة واحدة لكل منها في السنة.

د ـ ارتياد المعارض ذات الطابع الاقتصادي أو العلمي أو الفني،

على أن يقتصر الإعفاء على بدلات الدخول[1].

ومما يجدر ذكره أن المرسوم الاشتراعي ٦٦/ ٦٧ قضى في المادة التاسعة بأن تتوقف الضريبة المقطوعة بتوقف عمل الدار، شرط أن تحاط الدائرة المالية علماً، بموجب تصريح خطي، بتاريخ التوقف وبتاريخ استئناف العمل، قبل موعد كل منهما بأسبوع على الأقل.

ولا يُعتدُّ بأيِّ توقُّف لا تُحاط الدائرة المالية علماً به، ولا يَسري مفعول العلم المتأخِّر به إلاَّ بعد أسبوع من تاريخ تقديمه. غير أنه في حالة التوقف عن العمل لأسباب القوة القاهرة، فإن للدائرة المالية أن تأخذ بعين الاعتبار الظروف التي أدَّت إلى التوقف، قبل تقديم التصريح، وأن تعتبر تاريخ التوقف الفعلي بدءاً لتوقف الضريبة بموافقة مصلحة الواردات.

ولقد أوجب المرسوم الاشتراعي رقم ٦٦/ ٦٧ على المكلفين بضريبة الملاهي تقديم تصريح قبل مباشرتهم الاستثمار، وكذلك تقديم تصريح خطي عن إقامة حفلة أو سلسلة من حفلات اللهو أو الاستمتاع قبل مباشرتها بأسبوع على الأقل، كما أوجب عليهم تسهيل مهام الدوائر المالية المختصة ولجان المراقبة، والإعلان بطريقة واضحة وبارزة عن الأسعار المعتمدة والتقيُّد بها.

وأخضع المرسوم الاشتراعي نفسهُ أمكنة اللهو والاستمتاع لمراقبة لجان خاصة يتمتّع أفرادها، فيما عنى إثبات المخالفات، بصفة رجل

---

(١) نشير إلى أنَّ الإعفاء الوارد في الفقرة «ب» والفقرة «د» مشروط بألاَّ تتضمَّن الحفلة أي نوع من أنواع اللهو أو الاستمتاع الخاضع للضريبة. كما أن الإعفاء المنصوص عليه في الفقرة «ج» يتم بقرار صادر عن مدير الواردات بناء على اقتراح رئيس الوحدة المختص، شرط ورود طلب الإعفاء قبل الحفلة بأسبوع على الأقل، تحت طائلة غرامة قدرها ٢٥ ألف ليرة لبنانية عن كل يوم تأخير.

الضابطة العدلية، كما أوجب عليهم وعلى مراقبي الضريبة إثبات المخالفات بموجب محاضر ضبط، وذلك تحت طائلة الغرامات والعقوبات للمخالفين.

علماً بأن الغرامات على نوعين: نسبية أو مقطوعة.

- **أمّا الغرامات النسبية،** فإمّا أن تعادل قيمتها قيمة الضريبة المعرَّضة للضياع، وإمّا أن تكون بمعدَّل ٢٪ من مقدار الضريبة.

- **وأمّا الغرامات المقطوعة،** فكانت تتراوح بين ١٥,٠٠٠ ليرة لبنانية وضعفي الضريبة (المادة ٢٥ من المرسوم الاشتراعي ٦٧/٦٦ المتعلّق بضريبة الملاهي) ولكن المادة ٢٥ المذكورة أعلاه أُلغيت بموجب قانون موازنة ١٩٩٥ وحدَّدت الغرامات بموجب النص الجديد على النحو التالي:

١ - غرامة تعادل مقدار الضريبة (لمخالفة أحكام المادتين ٦ و١٢).

٢ - غرامة مقطوعة قدرها ٢٠٠ ألف ليرة لبنانية (لمخالفة أحكام المادة ٩).

٣ - غرامة مقطوعة قدرها ٥٠٠ ألف ليرة لبنانية (لمخالفة المواد ١١، ١٤ و١٧).

٤ - غرامة ٢٥ ألف ليرة لبنانية عن كل يوم تأخير، على ألاَّ تزيد الغرامة عن ٣٠٠ ألف ليرة لبنانية وذلك في حال عدم الخضوع للضريبة (لمخالفة المادة ١٥).

وأمّا في حال الخضوع للضريبة، فتكون الغرامة ٢٪ من مقدار الضريبة عن كل يوم تأخير في تقديم التصريح، على ألاَّ تقل الغرامة عن ٢٥ ألف ليرة لبنانية يومياً، وعلى ألاَّ تتجاوز الغرامة مقدار الضريبة.

وقد خُوِّل المكلف حق الاعتراض على تكليفه بالضريبة بتقديم استدعاء معلَّل إلى الدائرة المالية المختصة، في مهلة شهرين من تاريخ تبليغه التكليف في الضريبة.

٢ ـ رسم الطابع

كان رسم الطابع قد أُحدِث عام ١٩٠٦ وطُبِّق في أراضي الولايات العثمانية، باستثناء أراضي جبل لبنان، ثم أصبح الرسم شاملاً جميع الأراضي اللبنانية عام ١٩٢٦، عملاً بقاعدة وحدة التشريع الضريبي التي أسلفنا ذكرها.

وبقيت أحكام رسم الطابع العثمانية سارية المفعول حتى صدور المرسوم الاشتراعي ١٣٠ ل.ر. بتاريخ ٢٠ كانون الأول ١٩٣٣، ثم أُلْغي هذا المرسوم الاشتراعي بالمادة ١٠٧ من المرسوم الاشتراعي ٦٧ تاريخ ١٩٦٧/٨/٥ (قانون رسم الطابع المالي). وقد جرى تعديل هذا القانون مرّات عدة، كانت ترفع فيها معدلات بعض الرسوم، وكان آخرها، قانون موازنة ١٩٩٤.

أ ـ أسس التكليف:

وقد حدَّدت المادة الأولى من قانون رسم الطابع المالي نطاق الرسم، فهو يفرض على ما يلي:

أ ـ الصكوك أياً كان شكلها، وأية كانت جنسية الموقعين عليها، وأياً كان محل إقامتهم. علماً بأن الرسم يترتب على الصكوك نفسها، وعلى كل ما كان موقعاً من نسخها وصورها وخلاصاتها والمقتطفات المأخوذة منها، كما يترتَّب الرسم مجدَّداً، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، عند تجديد تلك الصكوك أو تمديد مفعولها، سواء تمَّ التجديد أو التمديد صراحةً أو ضمناً.

ب ـ الكتابات التي لا تشكِّل صكوكاً بحدٍّ ذاتها، ولكنها تصلح

لاتخاذها حجة ووسيلة من وسائل المداعاة أو الدفاع. ولا يترتب الرسم على هذه الكتابات إلاَّ عندما تبرز كبيِّنة خطية لدى سلطة إدارية أو قضائية.

ج ـ الكتابات الأخرى التي ينص القانون أو الجداول الملحقة به على إخضاعها للرسم بصورة صريحة. ويتوجب الرسم حين تقديمها إلى السلطة أو تسليمها من قبل السلطة إلى أصحاب العلاقة أو المصلحة.

د ـ الصكوك والكتابات المنشأة في الخارج أو في دور السفارات أو القنصليات الأجنبية، عندما تستعمل في الأراضي اللبنانية، خارج تلك الدور والقنصليات من قبل الأفراد.

ب ـ الإعفاءات من الرسم:

وقد أخرج القانون (م ٥) عن نطاق الرسم كلاً من:

أ ـ الكتابات الداخلية المتبادلة بين أقسام المؤسسة الواحدة أو بين مستخدميها، أو بينها وبين فروعها، لأغراض المحاسبة أو تنظيم العمل الداخلي، شرط أن لا تحمل توقيع من يتعامل مع المؤسسة من مورِّدين أو عملاء أو زبائن أو سواهم.

ب ـ التذاكر والبطاقات الخاضعة لضريبة الملاهي.

ج ـ الكتابات التي لا تشكِّل صكوكاً بحدِّ ذاتها، ولا تدخل في فئات الكتابات المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون (أي التي تشكِّل نطاقاً للرسم المفروض على النحو الذي فصَّلناه قبل قليل).

د ـ وبموجب المادة ٦ من القانون، تُعفى من رسم الطابع المالي الصكوك والكتابات المنصوص على إعفائها صراحة في الجداول الملحقة بالقانون نفسه، وفي القوانين الخاصة. والواقع أن الجدول رقم ٣ المتعلِّق بالإعفاءات بالنسبة لما تنشئه الدولة والبلديات والمؤسسات العامة من

صكوك وكتابات، وبالنسبة لبطاقات الناخبين ومحاضر الانتخاب.

كما يتناول إعفاء المعاملات المتعلِّقة بالضرائب والرسوم والصكوك والكتابات المتعلِّقة بالموظفين، وأوراق اليانصيب الوطني، والشهادات الصحية وبطاقات الهوية ومعاملات الجنسية والولادة والوفيات، باستثناء صورة إخراج القيد من سجلات النفوس، والشهادات العلمية ونسخها، ومعاملات الاستملاك والتعويض عن أضرار ناجمة عن أشغال عامة أو كارثة عامة، ومعاملات التحديد والتحرير العقارية (أعمال المساحة)، ونسخ الصور، والفقراء والمحتاجين إلى المساعدات والإعانة، بما في ذلك المعونة القضائية[١].

ج ـ أنواع الرسم وطرق تأديته:

ورسم الطابع على نوعين: نسبي ومقطوع:

ـ وتخضع للرسم النسبي جميع الصكوك والكتابات التي تتناول بصورة صريحة أو ضمنية مبلغاً معيَّناً من المال، ما لم تكن معفاة أو خاضعة للرسم المقطوع. ويحدَّد معدَّل الرسم النسبي بـ ٣,٥ بالألف اعتباراً من ١٥/ آب/ ١٩٨٧.

ـ كما تخضع للرسم المقطوع الصكوك والكتابات التي نصَّت الجداول الملحقة بالقانون على إخضاعها له بصورة صريحة، حتى ولو تضمَّنت مبالغ من المال. وقد حدَّدت تعرفات الرسم المقطوع في الجداول

---

(١) نشير إلى أنه بموجب الاتفاق الثنائي بين لبنان ووكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين، قرر مجلس الوزراء اللبناني إعفاء الوكالة المذكورة من رسوم الطوابع عن عقود وأقساط التأمين وأوقات التسليم لدى الوكالات البحرية واستيفاء التعويض لدى شركات التأمين (تعميم رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٥ تاريخ ١٩٦٨/٨/٨).

الملحقة بقوانين الموازنات المتعاقبة. ويؤدَّى الرسم بطريقة إلصاق الطابع المالي، ويمكن الاستعاضة عن الإلصاق بدمغ الصكوك والكتابات الخاضعة للرسم، أو بالتأشير عليها، أو باستيفاء الرسم نقداً.

على أن الأصول التي تُطبَّق في تحصيل رسم الطابع المالي هي نفس الأصول المتبعة في تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها.

وقد رتَّب المشترع على مخالفي أحكام رسم الطابع عقوبات: بعضها مالي وهو عبارة عن غرامات يحدِّد القانون قيمتها تبعاً لنوع المخالفة؛ وهي تفرض بموجب محضر يصدِّق عليه رئيس الدائرة المالية المختصة، خلال شهر من تبلغه التكليف. ولكن بمرور خمس سنوات على نشوء الحق بالرسم أو على نهاية المهلة المحدَّدة قانوناً لدفعه في صندوق الخزينة، يسقط رسم الطابع وما يلحق به من غرامات.

ويتوقف مرور الزمن في الصكوك التي تنشىء رابطة قانونية أو علاقة دائنيّة طوال مدة الرابطة أو العلاقة.

كما ينقطع مرور الزمن بضبط المخالفة وإثباتها في محضر، بمعرفة المخالف، أو إبلاغ المكلف وجوب تأدية الرسم أو بملاحقة تحصيل الرسم والغرامة.

٣ ـ الرسوم القضائية

بتاريخ ١٠ تشرين الأول ١٩٥٠ صدر قانون الرسوم القضائية الذي جرى تعديله بقانون ٤ أيار ١٩٦٨ وقانون ١٥ تموز ١٩٨١ وقانون موازنة ١٩٩١، وبموجبه فرض الرسم على الدعاوى التي تنظر فيها المحاكم المدنية والجزائية والشرعية والإدارية[١] على اختلاف درجاتها، وعلى تسجيل الشركات والمؤسسات التجارية في السجل التجاري.

أ ـ أسس التكليف:

يتناول **الكتاب الأول** من قانون الرسوم القضائية التعرفة المدنية والتجارية والإدارية، فيعرض في **الباب الأول** لتعرفة محاكم الدرجة الأولى في أربعة فصول تتناول: رسوم القلم (وهي رسم التسجيل، والدعوة، والتبليغ، والصورة)، ورسوم الدعوى (وهي على نوعين: نسبي ومقطوع)، ورسم التسجيل والتأشير التجاري، ورسوم القرارات الإعدادية والأحكام النهائية. وأما الفصل الخامس من هذا الباب الأول، فيعدِّد الحالات التي يسترد فيها الرسم النسبي دون الرسم المقطوع وذلك عن:

ـ ردّ الدعوى في الشكل.

ـ رجوع المدعي عن دعواه كلياً أو جزئياً. وفي حال الرجوع الجزئي يُعاد الرسم عن الجزء المتنازل عنه. هذا ويُعاد الرسم النسبي بعد حسم قيمة الرسم المقطوع منه.

وفي **الباب الثاني**، يعالج القانون تعرفة المحاكم الاستئنافية، كما

---

(١) باستثناء مجلس شورى الدولة الذي حددت الرسوم على ما ينظر فيه من دعاوى بموجب المرسوم الاشتراعي ١١٩ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢، وأيضاً باستثناء المحكمة الإدارية الخاصة المكوّنة بالمرسوم الاشتراعي ٣ تاريخ ١٩٥٤/١١/٣٠.

يعالج في الباب الثالث تعرفة محكمة التميز.

- وبالانتقال إلى **الكتاب الثاني** من قانون الرسوم القضائية، نجد المشترع يبحث في التعرفة الجزائية في مختلف المحاكم والدوائر القضائية، راصداً بذلك الباب الأول المكوّن من ثلاثة فصول تتناول: رسوم القلم (رسم التسجيل ورسم الصورة)، ورسوم القرارات والأحكام الجزائية، والنفقات القضائية في الدعاوى الجزائية.

- وفي **الكتاب الثالث**، يعالج قانون الرسوم القضائية وتعرفة المحاكم الشرعية في بابين: **أولهما** مرصود للمحاكم البدائية، حيث يتناول في ثلاثة فصول: رسوم القلم والدعوى، الرسوم المختصة بالتركات والمحاسبات والإدانة، ورسوم الوثائق الشرعية. وأمّا **ثانيهما**، فيخصَّص لتعرفة المحاكمة الاستئنافية الشرعية.

وفي **الكتاب الرابع** من القانون، خمسة فصول تتضمّن أحكاماً تتعلّق برسوم القلم، ورسوم التنفيذ، وهي على نوعين: **مقطوع ونسبي**، ورسم الدلالة، فضلاً عن أحكام متفرّقة يتضمّنها الفصل الخامس.

- وأما **الكتاب الخامس** المتضمّن أحكاماً عامة، فهو ينصّ على التأمينات القضائية التي تفرض على المستدعي في قضايا إعادة المحاكمة واعتراض الغير والاستئناف والتميز، فيودع في صندوق الخزينة التأمين الذي تحدّد قيمته حسب نوع الدعوى وقيمتها. ويُصادر التأمين ويصبح إيراداً نهائياً للخزينة إذا تبيَّن أن المراجعة غير محقة.

- وقد رُصد **الكتاب السادس** والأخير من القانون لعدد من الأحكام الانتقالية.

وتجدر الإشارة إلى أن أحكام مرور الزمن الرباعي المطبَّق على

الرسوم والضرائب تطبَّق بدورها على الرسوم القضائية. وأمّا الحق في استرداد الرسوم، فيسقط بانقضاء سنتين، ابتداء من تاريخ صدور الحكم النهائي.

ب ـ الإعفاءات من الرسوم القضائية:

بالنظر إلى تعدُّد الرسوم القضائية، فقد لوحظ أن الإعفاءات من هذه الرسوم محدودة، كما في نص الفقرتين الأخيرتين من المادة الثانية من القانون، حيث ورد فيهما:

«لا يستوفى رسم التسجيل عن الترجمة إذا كانت مرفقة بالأصل المستوفى عنه الرسم» وكذلك «لا يستوفى هذا الرسم عن صور الأوراق المعدّة للتبليغ إذا قُدِّمت مع الأصل».

وقد نصَّت المادة ٢٤ من القانون على الحالات التي يسترد فيها الرسم النسبي، إذا كان مقداره يزيد على الرسم المقطوع، إذ يردّ عندئذٍ الرسم المدفوع مقدماً بعد حسم الرسم المقطوع.

وبموجب المادة ٤٥ من القانون، يُعفى المدعي الشخصي من تعجيل النفقات في الأحوال الآتية:

١ ـ إذا كانت حالته المادية لا تمكِّنه من تعجيلها وأثبت عجزه بشهادة صادرة عن مختار محل إقامته، وأحد أعضاء الهيئة الاختيارية (في حال وجود مجلس اختيارية فيه).

٢ ـ إذا كانت القضية من نوع الجناية.

ونشير أخيراً إلى الإعفاءات المنصوص عنها في المواد ١٠ ـ ٨٧ من القانون، وهي تتناول:

١ ـ الدعاوى التي لا تتجاوز قيمتها ٢٥٠٠٠ ليرة، وجميع قضايا طرق المراجعة التي تقدم بشأنها.

٢ ـ الدعاوى التي تقام من الدولة أو عليها[١].

٣ ـ الدعاوى والمعاملات التي تجري أمام القاضي العقاري.

٤ ـ قضايا النفقة والحضانة وأجرة الرضاع.

٥ ـ دعاوى العمل المقدمة إلى المجالس التحكيمية.

٦ ـ القضايا المتعلقة برواتب موظفي الدولة ومعاشاتهم التقاعدية وتعويضات صرفهم.

٤ ـ سائر الرسوم المماثلة للضرائب غير المباشرة

وإننا إذ نكتفي بالتفصيلات المتعلقة بضريبة الملاهي، ورسم الطابع، والرسوم القضائية، نشير إلى أن التشريع اللبناني ينطوي على عدد كبير من الرسوم الأخرى التي لا تتيح مساحة الدراسة مجالاً لبسطها بصورة تفصيلية. فنكتفي بتعدادها، وهي التالية:

رسوم الفراغ والانتقال العقارية والمساحة، رسم حمل السلاح والصيد والإتجار بالأسلحة والبارود، الرسوم البحرية، الرسم على ورق اللعب، رسم المرور على الأوتوسترادات، رسم الصيد النهري، رسم المفوضيات والقنصليات، رسوم الأمن العام، رسم الكحول والمشروبات الروحية (المسكرات)، رسم الإعلانات، رسم الملح، رسم المحروقات السائلة، رسم الأسمنت، رسم طلبات السلع المراقبة، رسم الاستيراد،

---

(١) تجدر الإشارة إلى أن الدولة والمؤسسات العامة والمصالح المستقلة تعفى في جمي الدعاوى التي تقام منها أو عليها حتى ربح الدعوى. فإذا ربحت الإدارات الدعوى، تحصل الرسوم من الفريق المحكوم عليه.

رسوم الامتحانات في المدارس الرسمية، رسم المطارات، رسم الحجر الصحي، رسم الجيش، رسم السكر، الرسم على الدقيق المستورد، الرسم على الأسيتون، رسم جواز السفر والمرور، رسم الدخول إلى مغارة جعيتا، الرسم على المسافرين، الرسم على آلات الفليبرز، ضرائب ورسوم التعمير، رسوم الكتاب العدل، رسوم حماية واستثمار الملكية التجارية والأدبية والفنية، رسوم البرق والبريد، رسوم زيارة الآثار القديمة، رسوم الأحوال الشخصية، رسوم المراهنات، رسوم وسم المصوغات، الرسم على السيارات والمركبات، الرسوم البلدية، الرسوم الجمركية، الرسم على تصدير الفاكهة، رسوم المقالع والمناجم، رسم بطاقة الإقامة لغير اللبنانيين، ورسم إجازة العمل للأجانب.

الفصل الرابع عشر
تحصيل الضرائب والرسوم

١ ـ تمهيد:

تناولنا في الفصول الأولى من هذا الكتاب موضوع تحقّق الضرائب والرسوم، أي تقرير ما يتوجَّب منها على المكلّفين. ولكن التحقّق يستوجب تحصيل الضرائب والرسوم وإيداعها صناديق الخزينة العامة، ومن هنا أن النظم المالية المعاصرة استبعدت مبدأ الجمع بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية في الإدارة المالية المكلفة بتنفيذ الموازنة، وذلك خوفاً من أن يعمد الموظفون إلى التلاعب والتواطؤ وسوء استخدام السلطة، فيما لو جمعوا في أيديهم سلطتي التقرير والتنفيذ في آنٍ معاً.

ولقد بات من المتفق عليه، في علم المالية العامة، أنه لا يجوز من حيث المبدأ، أن يتولّى تحقيق الضريبة وجبايتها شخص واحد أو إدارة واحدة[1]، وإنما يقوم موظفون مختصون بتحقيق الضريبة وتحديدها وتعيين مقدارها وأسماء المكلفين بها، وينظِّمون بها جداول تكليف (أساسية أو إضافية أو تكميلية) أو أوامر قبض، ومن ثم يقومون بإرسالها إلى موظفين آخرين مختصين بجباية الضريبة، فيتولّون تنفيذها وفقاً

---

(١) يذكر د. حسن عواضة في كتابه (المالية العامة): «أنه لا يجوز مبدئياً أن يتولى جباية الضريبة شخص واحد أو إدارة واحدة...»، والصحيح أن من الواجب أن يتولى الجباية شخص واحد أو إدارة واحدة، ولكن يبدو أن المؤلف أسقط عبارة «تحقيق الضريبة وجبايتها»، ولو لم يسقط تلك العبارة لاتّسق المعنى الذي قصد إليه والذي يستفاد من بقية كلامه في ص ٥٥٣.

للقيود الواردة في تلك الجداول أو أوامر القبض.

وقد اعتمد التشريع الضريبي اللبناني مبدأ الفصل بين السلطتين التقريرية والتنفيذية ـ بالنسبة إلى الضرائب والرسوم ـ فجعل مصلحة الواردات (مديرية الواردات حالياً) في وزارة المالية والدوائر المركزية والإقليمية التابعة لها هي الجهة الصالحة لتقرير الضريبة وتحقيقها، كما جعل مصلحة الخزينة (مديرية الخزينة حالياً) هي الجهة الصالحة للتنفيذ أي لجباية الضرائب وتحصيلها.

ويهمنا في هذا الفصل أن نقصر البحث على «تحصيل الضرائب والرسوم»، كما نشير سلفاً على أن مختلف القوانين الضريبية اللبنانية قد نصَّت على احتساب مقادير الضريبة وجداول التكليف بها ودفعها، إلاَّ أن المشترع حدَّد أصول تحصيل الضرائب والرسوم المماثلة لها بالمرسوم الاشتراعي ١٤٧ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ وتعديلاته، وبالمرسوم رقم ٢٨٣٢ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢.

كما أن قانون المحاسبة العمومية (الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم ١٤٩٦٩ تاريخ ١٩٦٣/١٢/٣٠) حدَّد الأصول العامة لطرح الضرائب والرسوم (أي لتحققها)، في القسم الأول من الباب الثالث الوارد تحت عنوان: «تنفيذ الموازنة العامة»، فضلاً عن أصول تحصيلها في القسم الثاني من الباب نفسه، علماً بأن المشترع رصد القسمين الثالث والرابع من الباب نفسه لتحصيل ديون الدولة ووارداتها الأخرى، وبيع أموال الدولة.

٢ ـ أصول التحصيل:

ولقد طرح المشترع في المادة ٤٠ من قانون المحاسبة العمومية مبدأً أساسياً، فذكر أنه «لا يجوز تحصيل أي ضريبة أو رسم ما لم تجز السلطة

التشريعية ذلك بموجب قانون الموازنة أو أي قانون آخر»، وأخضع المخالف للعقوبات المنصوص عنها في المادة ٣٦١ من قانون العقوبات[1].

ثم عرض لمستندات تحصيل الضرائب والرسوم (م ٤١)، ذاكراً أنها تحصل بالاستناد إلى جداول التكليف أو أوامر القبض التي طرحت بموجبها، إلاّ إذا كانت من النوع الذي يؤديه المكلف مباشرة بواسطة إلصاق الطوابع أو الأوراق المماثلة، ولا يجوز لغير المحتسبين ومعاونيهم أن يؤمنوا تحصيل الضرائب والرسوم وسواها من الواردات العمومية.

والواقع أن مديرية الخزينة في وزارة المالية تتولّى الجباية بواسطة دائرة التحصيل في بيروت والمحتسبين ومعاونيهم في الأقضية.

وبالعودة إلى المادة ٩ من المرسوم الاشتراعي ١٤٧ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ (أصول تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها)، يتضح أن الضريبة تحمل إلى صناديق الخزينة في كل مركز يوجد فيه صندوق، ما لم يقرِّر وزير المالية خلاف ذلك. وتجبى في الأماكن الأخرى، وتحدّد مناطق الجباية بقرار من وزير المالية (وقد صدر قرار بهذا المعنى يعتبر جميع المناطق اللبنانية مناطق جباية ما عدا بيروت). وأما الضرائب المفروضة على شركات المساهمة، فتحمل إلى صناديق الخزينة في جميع المناطق.

---

(١) تنص المادة ٣٦١ من قانون العقوبات على ما يلي: «كل موظف أكره شخصاً من الأشخاص أو حمله على أداء أو الوعد بأداء ما يعرف أنه غير واجب أو يزيد عما يجب عليه من الضرائب والرسوم وما سوى ذلك من العوائد، يعاقب بالحبس سنة على الأقل وبغرامة مقدارها ضعف قيمة المردود». وتنصُّ المادة ٣٦٢ من القانون نفسه على ما يلي: «يعاقب بالعقوبة نفسها كل موظف يمنح إعفاءً من الضرائب والرسوم والغرامات وسواها من العوائد من غير أن يجيز القانون ذلك».

٣ ـ سداد الضرائب:

وتسدَّد الضرائب، وفقاً للمادة ١٠ من المرسوم الاشتراعي ١٤٧/ ١٩٥٩ المعدَّلة، إمّا نقداً وإمّا بحوالة بريدية أو شيك مصرفي، وتُسدَّد رسوم التسجيل والدراسة في المدارس الرسمية ورسوم امتحانات الشهادات الرسمية بإلصاق طابع مالي بقيمتها على المعاملة (علماً بأن المعمول به واقعياً هو دفعها نقداً).

ويتوجَّب على المكلف أن يدفع الضريبة المتوجبة عليه خلال شهرين من تاريخ الإعلان العام في الجريدة الرسمية، أو من تاريخ الإبلاغ الإفرادي، وإذا لم يفعل، أُضيفت إلى المبالغ التي لم تُسدَّد غرامة قدرها واحد بالمائة عن كل شهر تأخير، على أن يُعتبر كسر الشهر شهراً كاملاً.

وجدير بالذكر أن المادة ٥ من المرسوم الاشتراعي ١٤٧/ ١٩٥٩ أصبحت تقضي، بعد تعديلها بالمادة ٢١ من القانون ٢٧/ ٨٠ تاريخ ١٩/ ٧/ ١٩٨٠، بإمكانية إلزام المكلفين، في أحوال معيَّنة يجري تحديدها بمراسيم بناء على اقتراح وزير المالية، بتأدية الضريبة على الأرباح المصرَّح بها عند تقديم التصريح. وبالفعل، فقد صدر المرسوم رقم ٤٥٦٢ تاريخ ١٢ كانون الأول ١٩٨١ الذي أوجب على شركات الأموال أداء ضريبة الدخل على الأرباح أو الواردات أو الرواتب المصرَّح عنها، عند تقديم التصريح وقبل صدور جداول التكليف الأساسية بها، على أن تصدر الجداول فيما بعد، على سبيل التسوية. وتسري غرامات التأخير عن الدفع، في هذه الحالة ابتداءً من انتهاء مهلة التصريح.

ومن ثم صدر المرسوم رقم ١٣٢٩ تاريخ ٢١ كانون الأول ١٩٨٣ الذي أخضع سائر المكلفين الآخرين لطريقة الدفع المسبق. وبتاريخ

٢٢/ ٥/ ١٩٨٦ صدر القرار رقم ٤ ـ ٢/ ١ الذي حدَّد أصول تطبيق المرسوم المذكور.

وأوجبت المادة ١١ على المحتسب المختص توجيه إنذار عام[1] إلى المكلفين المتخلِّفين عن تأدية الضريبة المفروضة بموجب جداول تكليف أساسية... ونشره في الصحف المحلية والإذاعة على مرتين متاليتين في خلال عشرة أيام، مع دعوة المتخلِّفين إلى أداء المتوجب عليهم خلال ١٥ يوماً من تاريخ نشر الإنذار الأول، كما أوجبت عليهم توجيه إنذار شخصي إلى المكلفين المتخلفين عن دفع ما يفرض عليهم بموجب جداول تكليف إضافية أو أوامر ضم..

وأمّا إذا تخلَّف المكلف عن السداد، بعد انقضاء مهلة الإنذار العام أو الشخصي، فإن المحتسب المختص يعمد إمّا إلى حجز أمواله المنقولة وغير المنقولة وبيعها بالمزاد العلني، وإمّا إلى إغلاق محل عمله إذا كان لا يملك أموالاً منقولة أو غير منقولة يمكن في حال حجزها وبيعها أن تغطِّي المبالغ المترتبة عليه.

وتتمتّع الخزينة العامة بامتياز من الدرجة الأولى على جميع أموال المكلَّف المنقولة وغير المنقولة، استيفاء للمبالغ المترتبة عليه، ويُعفى هذا الامتياز من القيد في السجل العقاري فيما يتعلَّق بالعقارات (م ٣٢ من المرسوم الاشتراعي ١٤٧). ويُحظَّر على الدوائر العقارية إجراء معاملة انتقال أو إفراز أو تأمين على عقار، قبل أن يثبت صاحبه أنه سدَّد كامل الضرائب المتوجبة على هذا العقار (م ٣٣).

---

(١) اعتبرت المادة ٦٠ من قانون موازنة ١٩٨٥ هذا الإنذار العام بمثابة تبليغ المكلفين التكاليف الإضافية والتكميلية وإنذارات الملاحق الفردية والإنذارات الشخصية، وذلك فيما يتعلَّق بمختلف أنواع الضرائب والرسوم، كما اعتبرته قاطعاً لعامل مرور الزمن.

٤ ـ سقوط الضرائب والرسوم:

ونصَّت المادة ٤٢ من قانون المحاسبة العمومية (المعدَّلة بالقانون ٦٦/٥٥ تاريخ ٣/٩/١٩٦٦) على أن الضرائب والرسوم على اختلافها، تسقط عن المكلفين بعامل مرور الزمن في ٣١ كانون الأول من السنة الرابعة بعد السنة التي جرى فيها التكليف.

على أن مرور الزمن ينقطع بمجرَّد الشروع في الملاحقات الفردية المنصوص عليها في القانون. ويُعتبر الإنذار شروعاً في الملاحقة، شرط أن يُبلَّغ وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي ١٤٧/١٩٥٩ التي أسلفنا ذكرها.

وعند الاقتضاء، يُجدَّد الإنذار قبل انقضاء أربع سنوات على تاريخ إبلاغه لصاحب العلاقة.

وأوجب المشترع حفظ جداول التكليف سحابة عشر سنوات، وحفظ أوامر القبض سحابة خمس سنوات، إلاَّ إذا قرَّر ديوان المحاسبة، قبل انقضاء مدة الحفظ، إبراء ذمة المسؤولين عن التحصيل (م ٤٣).

على أن المادة العاشرة من المرسوم ٢٨٣٢ تاريخ ١٤/١٢/١٩٥٩ (أصول تحصيل الضرائب المباشرة) تنص على أنه لا يعتبر المكلف الذي يدفع ضريبة سقطت بمرور الزمن، أنه دفع مبلغاً غير مستحق، ولا يحق له أن يستردَّ المبلغ المدفوع.

٥ ـ الرقابة على جباية الضرائب ژالرسوم:

وأمّا عملية الرقابة على جباية الضرائب والرسوم فيؤمِّنها جهاز لمراقبة الجباية، نصَّت المادة ٤٠ على تحديد صلاحياته وكيفية ممارسة أعماله، بمرسوم يصدر بناءً على اقتراح وزير المالية. وبالفعل فقد صدر

هذا المرسوم تحت رقم ١٦٨٤٣ بتاريخ ١٠ تموز ١٩٦٤، وأنشأ دائرة لمراقبة الجباية في مديرية الخزينة، تتولّى خصوصاً:

أ ـ تأمين الارتباط بين مديرية الواردات من جهة وأجهزة الجباية من جهة أخرى (دائرة تحصيل بيروت والمحتسبين المحليين في المحافظات)، وذلك باستلامها جداول التكليف، وأوامر القبض والتحصيل وجداول التنزيل من مديرية الواردات وإيداعها بعد التسجيل الأجهزة المذكورة.

ب ـ توحيد حسابات أجهزة الجباية، بحسب كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم، وكل جابٍ ومنطقة تحصيلية على حدة.

ج ـ التثبُّت من تسديد الأموال المحصلة إلى صناديق الخزينة ضمن المهل المحدَّدة.

د ـ التدقيق المؤخّر، بطريقة الاستقصاء، في براءات الذمة، والتثبُّت من إعطائها بصورة قانونية.

هـ ـ مراقبة الإجراءات المتخذة للحيلولة دون سقوط الضرائب والرسوم بعامل مرور الزمن.

و ـ تدقيق الجداول الإسمية ببقايا الضرائب والرسوم المدوَّرة للسنة التالية قبل إيداعها ديوان المحاسبة.

ز ـ تقديم الاقتراحات المتعلقة بتنسيق أعمال الموظفين المولجين بالتحصيل، وبالإجراءات الآيلة إلى رفع مستوى الجباية، وتوحيد الأساليب المعتمدة بهذا الشأن.

ح ـ تنظيم تقرير سنوي تبيِّن فيه نتائج الجباية خلال السنة المنصرمة مع الإشارة في مطلق الأحوال إلى أن المشترع جعل رئيس دائرة رقابة

الجباية مسؤولاً شخصياً عن كل تقصير أو إهمال في التحصيل يتثبَّت منه، ولا يعلم به رئيس مصلحة الخزينة فور اكتشافه.

٦ ـ أصول المراجعة في الضرائب والرسوم:

لم يوصد المشترع الباب أمام المكلف، بل أتاح له الفرصة للمراجعة بشأن الضرائب والرسوم التي فُرضت عليه.

فبالإضافة إلى النصوص التي تضمَّنتها القوانين الضريبية بهذا الشأن (المواد ٩٢ وما يليها من قانون ضريبة الدخل، والمواد ٨٥ وما يليها من قانون ضريبة الأملاك المبنية، والمواد ٣٨ وما يليها من قانون رسم الانتقال، والمواد ٢٨ وما يليها من قانون ضريبة الملاهي وغيرها. . .)، فقد نصَّت المادة ٣٧ من قانون المحاسبة العمومية على أن تُحدَّد أصول الاعتراضات على مختلف الضرائب والرسوم ومهل البت بها من قبل الإدارة ولجان الاعتراضات بمرسوم يصدر بناءً على اقتراح وزيري المالية والعدل. .

وبالفعل فقد صدر هذا المرسوم تحت رقم ١٥٩٤٧ بتاريخ ٣١/ ٣/ ١٩٦٤، وقد تضمَّن عدداً من الأحكام التي نورد منها ما يلي:

أ ـ تُقدَّم الاعتراضات، أياً كان نوع الضريبة أو الرسم، إلى الدائرة المالية المختصة مباشرة أو بالبريد. ويجب أن يتضمَّن الاعتراض، بالإضافة إلى اسم المعترض وشهرته ومحل إقامته وعنوانه، نوع التكليف المعترض عليه ومقداره، وموضوع الاعتراض وأسبابه، وذكر الوثائق والمستندات المرفقة بالاعتراض.

ب ـ تعتمد، من أجل حساب مهل الاعتراضات، القواعد المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية.

ج ـ على الدائرة المالية المختصة أن تُبتَّ بالاعتراض في مهلةٍ أقصاها شهر واحد، إذا كان الاعتراض يتناول خطأً مادياً بحتاً، وثلاثة أشهر قابلة للتمديد ثلاثة أشهر جديدة، بموافقة رئيس مصلحة الواردات (مدير الواردات)، في الحالات الأخرى.

د ـ على رئيس مصلحة الواردات (مدير الواردات) أن يبتَّ بالاعتراض، عندما يعود إليه البت أو يكون معلَّقاً على موافقته، في مهلة أقصاها شهر واحد من تاريخ ورود المعاملة إليه، قابلة للتمديد شهراً ثانياً، إذا استوجب الأمر إجراء تحقيقات أو دراسات جديدة.

هـ ـ يتوقف سريان المهل المذكورة آنفاً عندما يطلب إلى المعترض تقديم إيضاحات أو إبراز وثائق أو مستندات بكتاب مضمون مع إشعار بالاستلام.

و ـ إذا انقضت المهل المنصوص عليها آنفاً، وَجَبَتْ إحالة الاعتراض إلى لجنة الاعتراضات المختصة دون إبطاء، مشفوعاً بمطالعة الدائرة إذا وجدته غير مقبول في الشكل، أو غير واقع في محلِّه أساساً. أمّا إذا وجدته واقعاً في محلِّه كلّياً أو جزئياً، فإنها تُجيب المعترض إلى مطاليبه المحقة. وفي مطلق الأحوال، على الدائرة المذكورة إبلاغ المعترض النتيجة التي آل إليها اعتراضه في غضون الخمسة عشر يوماً التي تلي تاريخ اتخاذ القرار.

ز ـ يحق للمعترض الذي أجابته الدائرة جزئياً إلى مطاليبه، أن يطلب في مهلة شهر من تاريخ إبلاغه القرار، إحالة القضية إلى لجنة الاعتراضات لإعادة النظر فيها.

ح ـ تطبّق لجان الاعتراضات الأصول المتبعة لدى القضاء الإداري، بالقدر الذي تسمح بع القوانين والأنظمة المتعلّقة بالضرائب المختصة، دون

أن تكون ملزمة بالتقيُّد بها حرفياً. ولا تكون جلسات لجنة الاعتراضات قانونية إلاَّ إذا حضرها الرئيس والمقرِّر وجميع الأعضاء. ولكنها تتخذ قراراتها بالإجماع أو بالأكثرية دون أن يكون للمقرِّر حق الاشتراك في التصويت.

ط ـ للجنة أن تدعو المعترض إلى جلساتها، كما لها أن تدعو أي شخص آخر ترى ضرورة سماعه أو استيضاحه. وللمعترض أن يستعين بمن يشاء من محامين وخبراء.

ي ـ إذا تخلَّف المعترض عن حضور جلسات اللجنة على الرغم من دعوته إليها، أو إذا تقاعس عن تقديم ما يُطلَب إليه تقديمه من معلومات أو إبراز ما يُكلَّف إبرازه من وثائق ومستندات، اعتبرته اللجنة عاجزاً، وفصلت بالاعتراض في ضوء محتويات الملف.

ك ـ لا يجوز للمعترض أن ينازع أمام اللجنة في غير المطالب التي أوردها في اعتراضه. ولا يجوز للجنة أن تقضي بمبالغ تزيد عن المبالغ المعترض عليها. غير أنه يتوجَّب على اللجنة، إذا أسفرت تحقيقاتها عن ظهور مكتومات غير مكلفة، أن تحيل ملف الاعتراض إلى الدائرة المختصة لإجراء المقتضى بشأن هذه المكتومات.

ل ـ تبتُّ اللجنة بالاعتراض في مهلة ستة أشهر من تاريخ ورود الملف إليها، ولا يجوز لها تجاوز هذه المهلة إلاَّ بقرارات معلَّلة لأسباب جدِّية.

م ـ يبلِّغ المقرِّر قرارات اللجنة في مهلة خمسة عشر يوماً من تاريخ اتخاذها إلى كل من مدير الواردات والدائرة المالية المختصة والمعترض، على أن يجري إبلاغ الإدارة بالطرق المعتادة، أمّا المعترض فيُبلَّغ بالطرق

الإدارية المعتادة مقابل إيصال، وإن تعذَّر ذلك فيُرسَل التبليغ إليه في محل إقامته بواسطة البريد المضمون مع إشعار بالاستلام، وإن تعذَّر ذلك فيُبلَّغ لصقاً. ويعتبر المعترض الذي يرفض التبليغ كأنه مُبلَّغ على وجه صحيح، وتُطبَّق الأحكام نفسها على الورثة في حال وفاة المعترض.

ن ـ تُقدَّم طلبات الاستئناف مباشرة إلى مجلس شورى الدولة.

وهكذا، فإن يكن اعتراض المكلف على الضرائب والرسوم المفروضة عليه لا يوقف التحصيل، وفقاً للمادة ٤ من المرسوم الاشتراعي ١٩٥٩/١٤٧، إلاّ أن القانون أتاح للمكلف الذي يشعر بالغبن في التكليف الضريبي الذي فُرض عليه أن يُراجع السلطة القضائية البدائية، المتمثلة في لجان الاعتراضات، وبالتالي المحكمة العليا التي تنظر استئنافاً في قرارات لجان الاعتراض والتي تتمثّل في مجلس شورى الدولة، وذلك إحقاقاً للحق، وحؤولاً دون إرهاق المكلف بأعباء ضريبية غير مستحقة، لأن في مثل ذلك إخلالاً بقواعد العدالة والمساواة بين المواطنين أمام القانون!

الفصل الخامس عشر

الازدواج الضريبي

١ ـ تمهيـد:

لا بُدَّ، منـذ البدء، من تقـديم تعريف لظـاهرة «الازدواج الضريبي» La double imposition الذي يصفه بعض علماء المالية العامة بأنه عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء أو المطرح نفسه، خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد.

والواقع أن الازدواج الضريبي يتحقق، خصوصاً، عندما يكون الوعاء الضريبي ثابتاً ومتكرِّراً في أوقات منتظمة، وهذا ما يُفسّر لنا وضوح هذه الظاهرة في الضرائب على الدخل ورأس المال، بينما لا يكون الازدواج ظاهراً بوضوح في الضرائب على النفقات، وذلك لأن المادة الخاضعة للتكليف تكون عرضة للتبدُّل ولعدم الثبات[١].

ومردّ هذا الأمر إلى التنظيم الضريبي الذي تعتمده الدولة والذي قد يفضي، عن قصد أو عن غير قصد، إلى تحقيق الازدواج الضريبي في مجالين: **الأول** هو المجال الداخلي، **والثاني** هو المجال الدولي، وهو ما سنبحثه بالتفصيل فيما بعد.

وغني عن البيان أن تحقق هذا الازدواج، في المجالين الداخلي

---

(١) د. عصام عاشور، المالية العامة والتشريع المالي ـ مطبعة جامعة دمشق، د. ت.، ص ٣٣٠.

والدولي، يؤدِّي إلى نتائج اقتصادية سيِّئة، الأمر الذي يدعو الدول التي تعاني من هذا الازدواج، في المجالين، إلى إصدار تشريعات داخلية، أو إلى عقد اتفاقيات ثنائية، من أجل تفادي الازدواج الضريبي. ولسوف تكون هذه النقطة موضع دراستنا لدى التعرُّض لوسائل تفادي الازدواجين الضريبيين الداخلي والدولي، فضلاً عن الازدواجين المقصود وغير المقصود، ضمن الدولة الواحدة.

٢ ـ شروط الازدواج الضريبي:

بالعودة إلى التعريف الذي أسلفنا تقديمه، نشير إلى أن ذلك التعريف الذي يقدِّمه بعض علماء المالية العامة لم يكن تعريفاً نهائياً وقاطعاً، إذ يرى علماء آخرون إلى كون الازدواج الضريبي ينصرف، بصفة عامة، إلى فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه، أكثر من مرة، على الشخص نفسه، بالنسبة إلى المال نفسه، في مدة واحدة[١].

وبالنظر إلى مختلف التعاريف المعطاة للازدواج الضريبي، يتضح أن فكرة هذا الازدواج تتطلَّب تحقق أربعة شروط هي:

أ ـ وحدة نوعية الضريبة المفروضة.

ب ـ وحدة المكلف القانوني بالضريبة.

ج ـ وحدة الوعاء الضريبي.

د ـ وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة مراراً.

وفيما يلي نحاول تفصيل البحث في كلٍّ من هذه الشروط:

---

(١) د. رفعت المحجوب، المالية العامة ـ الكتاب الثاني: الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٩، ص ١٤٩.

أ ـ وحدة نوعية الضريبة المفروضة:

يُشترط في هذا المجال أن يدفع المكلف عن المال نفسه (أي عن الوعاء أو المطرح الضريبي نفسه)، الضريبة نفسها مرتين أو أكثر، أو أن يدفع المكلف من المال نفسه ضريبتين من النوع نفسه أي «ضريبتين متشابهتين».

ولإيضاح المقصود بالضرائب المتشابهة، يجري التساؤل عما إذا كان ينبغي الاعتداد، في هذا المجال، **بالتنظيم الفني والقانوني** للضريبة، أم ينبغي الاعتداد **بالنتيجة النهائية** التي تترتَّب عليها.

والواقع أن «الدخل» قد يتحمَّل ضريبتين اثنتين:

ـ **الأولى** تُفرض عليه مباشرة، وهذه تُسمَّى «ضريبة الدخل».

ـ **والثانية** تُفرض على رأس المال، إلاّ أنه يتمّ استيفاؤها من الدخل من دون المساس برأس المال، نظراً لانخفاض مستواها.

وأمام هاتين الإمكانيتين، فإن من يعتد **بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة**، يخلص إلى نفي فكرة الازدواج الضريبي، وذلك لأن الضريبتين مختلفتان، من حيث التنظيم الفني والقانوني، فالأولى هي «ضريبة دخل» والثانية «ضريبة على رأس المال»، وليس من شأن الإيفاء بهما معاً من وعاء واحد هو الدخل، أن يغيِّر من طبيعتهما.

وأمّا أن يعتد بالنتيجة النهائية، أي بحقيقة «الوعاء» الذي يتحمَّل عبء الضريبة، فيخلص إلى التسليم بتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وذلك لأن الضريبة الثانية، أي الضريبة على رأس المال، وبصرف النظر عن اسمها وعن كيفية تنظيمها، لا تعدو كونها عبئاً على الدخل.

ومن المفيد أن نشير، في هذا المقام، إلى أن من الصعوبة بمكان كبير، تحديد القواعد العامة التي تحكم ظاهرة «الضرائب المتشابهة»، ولذلك فإن الاتفاقيات الدولية التي تُعقَد بهدف تلافي الازدواج الضريبي تعمد إلى بيان السمات التي بمجرَّد توافرها، تكسب الضرائب صفة «الضرائب المتشابهة».

ب ـ وحدة المكلف القانوني بالضريبة:

ومن شروط تحقق الازدواج الضريبي أن يكون المكلف القانوني هو نفسه الشخص الذي يتحمَّل الضريبة مرتين أو أكثر، أو هو الشخص نفسه الذي يتحمَّل الضرائب المتشابهة.

وفي هذا الصدد يثور التساؤل حول المقصود بوحدة المكلف القانوني بالضريبة؟

والواقع أن معرفة المقصود من ذلك تختلف باختلاف النظرة القانونية والنظرة الاقتصادية: فإذا أخذنا أرباح شركات المساهمة، على سبيل المثال، وجدناها تخضع لنوعين من الضرائب:

الأولى: الضريبة على الأرباح وهي تحت يد الشركة، قبل أن توزَّع على المساهمين، فهذه الضريبة هي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

والثانية: الضريبة على الأرباح عندما توزَّع على المساهمين، فهذه هي الضريبة على إيراد القيم المنقولة.

وإذن، فالتساؤل المطروح، في هذه الحالة، يرمي إلى معرفة ما إذا كان الشخص المكلف نفسه هو الذي يتحمَّل الضريبتين معاً، أي معرفة ما إذا كان هنالك ازدواج ضريبي متحقق أم لا؟

فإذا عدنا إلى **وجهة النظر القانونية**، وجدنا أن الازدواج الضريبي غير وارد، نظراً لعدم توفر شرط وحدة الشخص المكلَّف بالضريبتين، خصوصاً وأن شركة المساهمة التي اتخذناها مثالاً هي ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية المساهمين.

وأمّا **وجهة النظر الاقتصادية** فهي لا تتوقف عند حدود التنظيم القانوني وحسب، وإنما تتجاوزه إلى معرفة من يتحمَّل العبء الضريبي في نهاية الأمر؟ وبالتالي، فلما كان المكلف نفسه هو الذي يتحمَّل هذا العبء، سواء عندما تكون الأرباح تحت يد الشركة، أو عندما يتم توزيعها على المساهمين، فإذ ذاك يكون الازدواج الضريبي قد تحقّق فعلاً، ولكنه يتخذ اسم «الازدواج الاقتصادي» في مقابل «الازدواج القانوني» الذي أسلفنا القول إنه يتطلّب قيام وحدة المكلف القانوني بالضريبة.

ج ـ وحدة الوعاء الضريبي:

لئن يكن من شروط قيام الازدواج الضريبي، تحقّق وحدة نوعية الضريبة المفروضة ووحدة المكلف القانوني بالضريبة، فإن من شروطه أيضاً تحقّق وحدة الوعاء الضريبي، بمعنى أن لا تكون الضريبة مفروضة مرتين أو أكثر على الشخص الواحد فقط، وإنما أن تكون أيضاً مفروضة في المرتين على المادة الضريبية نفسها أي ما اصطُلح على تسميته المطرح الضريبي أو الوعاء الضريبي L'assiette de l'impôt.

فإذا فُرضت الضريبة على «وعاء» عائد إلى مكلَّف معيَّن، ثم فرضت الضريبة على «وعاء آخر» عائد إلى نفس المكلف، فلا نكون عندئذٍ أمام ازدواج ضريبي، نظراً لعدم وحدة الوعاء الضريبي، وإن تكن وحدة المكلف القانوني قد تحقّقت.

وعلى سبيل المثال، فإذا كان أحد المكلفين يملك عقاراً مبنياً، ويستثمر في العقار نفسه مؤسسة تجارية، فعندئذٍ تفرض عليه ضريبة الأملاك المبنية من جهة، وضريبة الدخل على الأرباح التجارية من جهة ثانية، فرغم أن المكلف هو واحد، إلاّ أن وحدة الوعاء الضريبي غير متوفرة، وبالتالي فلا يسوغ القول، في مثل هذه الحالة، بأن ثمة ازدواجاً ضريبياً متحققاً.

وإذا تجاوزنا هذا المثال الذي نجد له أحكاماً وتطبيقات في التشريع الضريبي اللبناني (المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته وقانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر في ١٧/٩/١٩٦٢ وتعديلاته)، إلى مثال آخر نستمده من واقع التشريع المصري. فإن الشخص الذي يملك الأراضي الزراعية، ويقوم أيضاً بالاستغلال الزراعي، يكلّف بالضريبة على واقعة التملُّك من جهة، وعلى واقعة الاستغلال الزراعي من جهة ثانية، وبهذا لا يتحقق أي ازدواج ضريبي نظراً لكوننا أمام واقعتين مختلفتين في عداد الوقائع المنشئة للضريبة.

د ـ وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة مراراً:

وأخيراً، فإن من شروط قيام الازدواج الضريبي وحدة الفترة الزمنية التي فرضت عليها الضريبة مراراً. فلو افترضنا أن الضريبة فُرضت على دخل المكلف عام ٢٠٠٣ ثم فُرضت مرة أخرى على دخل هذا المكلف نفسه عام ٢٠٠٤، فلا نكون في مثل هذه الحالة أمام ظاهرة الازدواج الضريبي.

على أن بعض علماء المالية يذهبون إلى أن هذا الشرط، أي شرط وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة مراراً، ليس شرطاً مستقلاً، لأن

تخلّفه يعني بالضرورة تخلّف وحدة المال الخاضع لضريبة، وهو ما ينفي بالتالي ظاهرة الازدواج[1].

إلاَّ أن هذا الرأي قد يصحّ في مجال «الدخل»، حيث يؤدِّي اختلاف الفترة الزمنية إلى اختلاف المال، ولكنه لا يصحّ في مجال «رأس المال»، حيث أن اختلاف الفترة الزمنية لا يؤدِّي دائماً إلى اختلاف المال، وهذا ما يؤكِّد أن شرط «وحدة الفترة الزمنية المفروضة عنها الضريبة مراراً» يبقى شرطاً مستقلاً عن شروط وحدة المال أي الوعاء الضريبي الخاضع للتكليف.

* * *

٣ ـ أنواع الازدواج الضريبي:

ينبغي التمييز، في دراسة أنواع الازدواج الضريبي، بين الازدواج من حيث النطاق المكاني، والازدواج من حيث قصد إرادة المشترع، وعلى هذا الأساس:

أ ـ فمن حيث **النطاق المكاني**، ينقسم الازدواج الضريبي إلى: ازدواج داخلي وازدواج دولي.

ب ـ ومن حيث **قصد المشترع**، ينقسم الازدواج الضريبي إلى: ازدواجٍ مقصود وازدواجٍ غير مقصود[2]. وفيما يلي نفصِّل البحث في هذين التقسيمين:

---

(١) د. عاطف صدقي، مبادىء المالية العامة، بيروت، ص ٣٥٩.

(٢) يراجع في تفصيلات هذين القسمين:

١ ـ Muller, R., Quelques aspects du problème de la double imposition, Revue de science financiére, 1950, p.p. 292 et suiv.

٢ ـ د. عصام بشور، مرجع سابق، ص ص ٣٣٣ وما بعدها.

٣ ـ د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ص ١٥٢ وما بعدها.

أ ـ الازدواج الضريبي من حيث النطاق المكاني:

يجري التميز، في هذا المجال بين الازدواج الداخلي والازدواج الدولي:

أولاً ـ والمقصود بالازدواج الضريبي الداخلي هو الازدواج الذي تتحقّق شروطه الأربعة التي أسلفنا عرضها، في داخل الدولة الواحدة. ومن الأمثلة على هذا النوع ما يحصل في الدولة الاتحادية (الفيديرالية)، كما هي الحال في الولايات المتحدة الأميركية. فإذا فرضت الحكومة المركزية ضريبة معيَّنة على وعاء ضريبي، ثم عمدت ولاية من الولايات إلى فرض الضريبة نفسها على الوعاء الضريبي نفسه، فنكون عندئذٍ بإزاء ازدواج ضريبي داخلي.

والغالب، هنا، أن تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة عامة على الدخل، وأمّا حكومات الولايات فتفرض ضرائب نوعية على كل فرع من فروع الدخل، فيتحقّق الازدواج في هذه الحالة.

والشيء نفسه يُقال بالنسبة إلى الدولة البسيطة الموحَّدة، كما لو فرضت السلطة المركزية ضريبة على وعاء ضريبي معيَّن، ثم عمدت إحدى السلطات المحلية، عند توفر حقها القانوني، إلى فرض الضريبة نفسها على الوعاء الضريبي نفسه، ففي هذه الحالة يتحقق الازدواج الضريبي الداخلي.

وقد يحدث أحياناً أن تعمد السلطة المركزية نفسها، لسبب أو لآخر، إلى فرض ضريبتين اثنتين أو أكثر على الوعاء الضريبي نفسه، وعلى المكلف نفسه، وبذلك يتضح أن الازدواج الضريبي قد يتحقَّق دون أن يرتبط بالضرورة بتعدُّد السلطات المالية التي تفرض الضرائب المتعدِّدة.

وفي لبنان، وهو دولة بسيطة موحَّدة، جرى تفادي الازدواج الضريبي الداخلي، عندما صدر القانون رقم ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠١ المتعلِّق بالضريبة على القيمة المضافة، إذ أُلغي بموجب المادة ٥٥ منه، عدد من الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها، فنحيل إليها في موضعها من الفصل المتعلِّق بالضريبة على القيمة المضافة في هذا الكتاب.

ثانياً: **وأمّا المقصود بالازدواج الضريبي الدولي** فهو الازدواج الذي تتحقَّق شروطه عندما تعمد دولتان أو أكثر إلى فرض الضريبة نفسها أو «الضرائب المتشابهة» على الوعاء الضريبي الواحد، والمكلف القانوني نفسه.

ولا ريب في أن التباين فيما بين الأسس التي تعتمدها الدول المختلفة في إجراء التكليف الضريبي، وسواء أكنا بإزاء الضريبة الواحدة أو الضرائب المتشابهة، من شأنه أن يساعد على اتساع نطاق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي.

ولنفترض أن دولة معيَّنة تفرض الضريبة على الأسهم والسندات، مثلاً، باعتبار كونها قيماً منقولة على أساس الموطن الذي ينتمي إليه مالك هذه القيم المنقولة، وأن دولة أخرى تفرض الضريبة نفسها على أساس المصدر الذي تحقّق فيه الدخل.

ولنفترض بعد هذا أن شخصاً معيناً يقيم في دولة (مصر مثلاً) ويملك قيماً منقولة في دولة أخرى (لبنان مثلاً)، فعندئذٍ تقوم الدولة الأولى بتكليفه بالضريبة على القيم المنقولة على أساس كونه مصرياً مقيماً في مصر، وتقوم الدولة الثانية بتكليفه بالضريبة نفسها، على أساس كونه مالكاً لقيم منقولة تحققت إيراداتها في لبنان.

وهكذا يكون المكلف الواحد، وبسبب اختلاف دولة إقامته عن دولة مصدر دخله، قد كلف بالضريبة الواحدة مرتين، مما يعني أنه وقع في مشكلة الازدواج الضريبي.

وما يُقال عن الضريبة على القيم المنقولة يُقال أيضاً عن الضريبة على الأرباح التجارية أو الصناعية: فإذا كان لإحدى المنشآت التجارية أو الصناعية مركز رئيسي في دولة أولى، ، وكانت لها أيضاً فروع في دولة أخرى، ثم إذا قامت الدولة التي يقوم فيها المركز الرئيسي بفرض الضريبة على كامل الأرباح المتأتية من المركز الرئيسي وفروعه، في الوقت الذي كانت فيه كل دولة من الدول التي يقيم فيها أحد الفروع بفرض الضريبة نفسها على الربح الذي حققه هذا الفرع، فعندئذٍ نكون أمام ازدواجٍ ضريبي متعدِّد، بتعدُّد الفروع المكلَّفة عن أرباحها بالضريبة، ناهيك بالمركز الرئيسي الذي يكلّف عن مجموع أرباحه وأرباح فروعه.

وقد يتحقّق الازدواج الضريبي أيضاً بالنسبة إلى ضريبة الإرث أو التركات (أو ما يُسمَّى في لبنان رسوم الانتقال): فلو فرضنا أن شخصاً معيَّناً كان مواطناً في دولة (أ)، وأن الورثة مواطنون في دولة (ب)، وأن التركة موجودة في دولة (ج)، فإذا كانت النظم الضريبية القائمة في كل من هذه الدول الثلاث تتيح لها فرض الضريبة تكراراً على التركة أو على حصة كل وارث، كنّا والحال هذه أمام ظاهرة الازدواج الضريبي.

ب ـ الازدواج الضريبي من حيث قصد المشترع:

وفي هذا المجال يجري التمييز بين الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود.

أولاً: **إن الازدواج الضريبي المقصود هو الازدواج الذي اتجهت نية**

المشترع وإرادته إلى إحداثه، وذلك رغبة منه في تحقيق بعض الأغراض وفي طليعتها:

١ ـ **زيادة الحصيلة الضريبية**، بهدف تغطية العجز المالي.

٢ ـ أو **الرغبة في عدم رفع سعر الضريبة** تفادياً لإثارة الجمهور ضد ما يرتِّبه ذلك من أعباء تثقل كواهلهم، وذلك من خلال توزيعها بين ضريبتين.

٣ ـ أو الرغبة في **التمييز، في المعاملة المالية**، بين الدخول المختلفة تبعاً لمصدرها، وذلك من خلال فرض ضريبة إضافية على رأس المال تكون ذات سعر منخفض، بحيث أنها تُؤدَّى من الدخل، بالإضافة إلى الضريبة على الدخل العام، وذلك رغبة في معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد من معاملة أصحاب الدخول الأخرى.

٤ ـ أو الرغبة في **التمييز في المعاملة المالية** لمستوى الدخل، وذلك عبر فرض ضريبة تصاعدية إضافية على الدخل العام، فضلاً عن الضرائب المفروضة على فروع الدخل المختلفة[١].

ثانياً: الازدواج الضريبي غير المقصود:

على أن ما ذكرناه من قبل، عن التمييز بين «الازدواج القانوني» و«الازدواج الاقتصادي»، في معرض الحديث عن «وحدة المكلف القانوني بالضريبة»، باعتبارها أحد الشروط الأربعة لتحقق الازدواج الضريبي، يمكن ذكره في هذا المجال أيضاً، إذ يلاحظ علماء المالية العامة أن الازدواج الضريبي غير المقصود هو من النوع الاقتصادي لا القانوني. ومثل هذا الازدواج الاقتصادي يتحقّق، مثلاً، عندما يتمكَّن أحد المكلفين

---

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ١٥٤.

بالضريبة من نقل عبئها إلى مكلَّفٍ ثانٍ، رغم أن هذا المكلف الأخير قد سبق أن دفع الضريبة عن دخله . . .

والملاحظ عموماً أن **«الازدواج الضريبي الدولي» يكون، في الغالب، ازدواجاً غير مقصود**، وذلك بالنظر إلى عدم وجود سلطة عليا تشرف على تشريعات الدول المختلفة. فالمعروف أن كل دولة، عندما تضع تشريعها الضريبي، تأخذ بعين الاعتبار أوضاعها الاقتصادية والاجتماعية الخاصة، من دون أن تتوقف أمام ما عليه وضع التشريعات الضريبية الأخرى، وهو ما أسلفنا التعبير عنه، عندما أشرنا إلى اختلاف الأسس المعتمدة من دولة إلى دولة في سنِّ تشريعاتها الضريبية.

ولكن هذا **الازدواج الضريبي الدولي قد يكون، في بعض الأحوال، ازدواجاً مقصوداً**، وذلك من أجل تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية، ومنها مثلاً، **منع هجرة رؤوس الأموال**، ويتحقّق ذلك عندما تقوم الدولة بفرض ضريبة على إيراد القيم المنقولة (السندات، الأسهم) التي يملكها المواطنون في الخارج، رغم أن هذه القيم المنقولة تكون قد خضعت الضريبة نفسها في الدولة التي أصدرتها.

* * *

٤ ـ أسباب انتشار ظاهرة «الازدواج الضريبي»:

إن تفسير انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي، سواء على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي، يُعزى إلى أسباب مالية واقتصادية. ومن أهم هذه الأسباب[١]:

---

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ص ١٥٥ ـ ١٥٦.

أ ـ رغبة الدولة في التوسُّع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة، وهو ما قد يدفعها إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة، أو إلى فرض عدة ضرائب متشابهة على المادة الواحدة.

ب ـ رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في سعر الضرائب، وذلك عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.

ج ـ رغبة الدولة في التميز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من المكلفين (المموّلين)، وذلك عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم، فضلاً عن الضريبة العامة التي تقع عليهم جميعاً.

د ـ انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار شركات المساهمة التي يتمّ التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات (أي من قيم منقولة) في مختلف الدول.

هـ ـ سهولة انتقال اليد العاملة ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.

و ـ اتساع الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، وهو ما يتطلَّب أن تفرض الضريبة على الدخل، وأياً كان مصدره (بما في ذلك الدخل المتأتي من الخارج)، وذلك لكي يمكن تحديد المقدرة التكليفية أي المركز المالي للمكلَّف.

* * *

٥ ـ وسائل منع الازدواج الضريبي أو تفاديه:

إن حصول «الازدواج الضريبي» يُفضي إلى بعض الآثار السيِّئة، من النواحي الاجتماعية والمالية والاقتصادية: .

أ ـ فمن **الناحية الاجتماعية** يمسّ الازدواج بالعدالة الضريبية من خلال

تحميل المكلف أكثر من طاقته، وبذلك تتحوّل «المساواة في التضحية» مجرَّد شعار نظري.

ب ـ **ومن الناحية المالية**، يؤدِّي الازدواج إلى التهرُّب من الضريبة، وبالتالي إلى القضاء على حصيلتها.

ج ـ **ومن الناحية الاقتصادية** يدفع الازدواج إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية، وإلى الإحجام عن إقامة مشاريع اقتصادية جديدة، فضلاً عن كونه يحدُّ من انتقال رؤوس الأموال، ويعرقل عملية تفادي الازدواج الضريبي.

وهكذا، فإن هذه الآثار السلبية التي يخلِّفها الازدواج الضريبي في المجالات الاجتماعية والمالية والاقتصادية، كان لا بُدَّ من البحث عن الوسائل والأساليب الكفيلة بمنع الازدواج الضريبي أو بتفاديه إلى أقصى الحدود الممكنة.

وفي هذا المجال، يجري التمييز بين **أساليب منع الازدواج الداخلي**، **وأساليب منع الازدواج الدولي**[1]:

أولاً: أساليب منع الازدواج الضريبي الداخلي:

عندما تلتزم السلطات الوطنية المختلفة بقواعد غير متناسقة في فرض الضرائب، فإن ظاهرة **الازدواج الداخلي غير المقصود** تتحقّق في هذه الحالة، الأمر الذي يدعو، بالتأكيد، إلى ضرورة العمل على التنسيق فيما بين تلك القواعد من أجل الحؤول دون حصول مثل هذا الازدواج. وليس

---

(١) د. عصام بشور، مرجع سابق، ص ٣٣٦، ود. محمد فؤاد ابراهيم، مبادىء المالية العامة، مكتبة النهضة العربية، د. ت.، ص ص ٤٧٢ ـ ٤٧٤.

من الصعب، على الإطلاق، تحقيق مثل هذا التنسيق، وذلك بالنظر إلى أن في داخل الدولة الواحدة سلطة عليا تلتزم بقية السلطات بما تصدره من قرارات.

وقد تتحقّق ظاهرة **الازدواج الداخلي غير المقصود** أيضاً في حال تعدُّد القوانين الضريبية المختلفة التي يكون من شأن تطبيقها جميعاً أن يخضع الوعاء الضريبي الواحد لفرض الضريبة الواحدة عليه أكثر من مرة. وفي هذه الحالة، يكون الحل الوحيد لأجل تفادي مثل هذا الازدواج هو في لجوء المشترع إلى وضع قاعدة خاصة تهدف إلى منع الازدواج.

وعلى سبيل المثال، فإن الأرباح التي تحقّقها الشركات في بعض الدول تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وهي تحت يد الشركة، ثم إن الجزء الذي يُوزَّع من هذه الأرباح على المساهمين يخضع أيضاً للضريبة على القيم المنقولة. والمعمول به، في مصر مثلاً. وبهدف تلافي الازدواج الضريبي، هو أن يخصم، لشركات المساهمة من الأرباح التي تستحق عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، مبلغ معادل لمجموع المبالغ التي وُزِّعت من الأرباح المذكورة وأُدِّيت عنها بالفعل الضريبة على القيم المنقولة[1].

وأما إذا حصل هذا الازدواج في داخل الدولة الاتحادية (الفيديرالية) فإنَّ تلافي الازدواج الضريبي يكون من خلال تحديد نوع الضرائب التي يكون من حق السلطة الاتحادية فرضها، وتلك يكون فرضها من حق دول الاتحاد، كما لو مُنحت دولة الاتحاد حق فرض ضرائب الإنفاق والاستهلاك، ومُنِحت الدول الداخلة في الاتحاد حق فرض ضرائب الدخل ورأس المال.

---

(١) المادة ٣٥ من القانون رقم ١٤/ ٣٩.

وقد يكون هذا التلافي أيضاً من خلال إعطاء السلطة المركزية حق فرض الضرائب المباشرة، والسلطات الإقليمية حق فرض الضرائب غير المباشرة.

ويرى علماء المالية أنه بالرغم من هذه الإجراءات والأحكام التشريعية، فقد يبقى الازدواج الضريبي قائماً، وذلك نتيجة لعدم وجود معيار دقيق وحاسم للتمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، أو نتيجة لعدم الفصل بين الدخل ورأس المال بصورة دقيقة[1].

وفي هذا المجال يجري التساؤل حول الحلول الكفيلة بالتغلُّب على هذه المصاعب. ويبدو أن أحد الحلول الثلاثة التالية قد يكون كفيلاً بتحقيق الغاية المرجوّة والهادفة إلى تفادي الازدواج الضريبي الداخلي:

١ ـ الحل الأول: خصم إيراد من إيراد، بحيث يجري تخفيض الوعاء الخاضع للتكليف في الضريبة الأولى، من وعاء الضريبة الثانية، أو العكس.

وغالباً ما يحصل هذا التخفيض في الأنظمة الضريبية التي تعتمد الضريبة العامة على الإيراد، إلى جانب الضرائب النوعية أو الفرعية، كما هو مرتقب في لبنان. فلو افترضنا أن أحد المكلَّفين يملك عقاراً يدرّ عليه دخلاً قدره ٣ ملايين ليرة، وقد فرضت عليه ضريبة عامة على مجموع دخله البالغ ١٠ ملايين ليرة، كما فرضت عليه ضريبة عقارية على دخله البالغ ٣ ملايين ليرة، كما أسلفنا. ففي هذه الحالة يكون المكلف قد دفع ضريبتين اثنتين عن عقاره: إحداهما نوعية وثانيتهما في عداد الضريبة العامة، وهذا يعني أن الازدواج الضريبي قد تحقّق، الأمر الذي يدعو إلى

---

(١) د. عصام بشور، مرجع سابق، ص ٣٣٦.

تفاديه عن طريق حسم إيراد الدخل العقاري البالغ ٣ ملايين ليرة الخاضع للضريبة العقارية من مجموع إيراد المكلف الخاضع للضريبة العامة على الإيراد البالغ ١٠ ملايين ليرة.

٢ ـ **الحل الثاني**: **خصم ضريبة من ضريبة**، وذلك بأن يخصم مقدار الضريبة الثانية التي فُرضت على المكلف من مقدار الضريبة الأولى أو العكس. وبالعودة إلى المثال السابق، وعلى افتراض أن معدل الضريبة العامة هو ١٠٪ وأن معدل الضريبة العقارية هو أيضاً ١٠٪، لكان على المكلف أن يدفع:

ـ ضريبة عامة مقدارها $\frac{١٠ \times ١٠,٠٠٠,٠٠٠}{١٠٠}$ = ١٠٠,٠٠٠ ليرة لبنانية

ـ ضريبة عقارية خاصة مقدارها $\frac{١٠ \times ٣,٠٠٠,٠٠٠}{١٠٠}$ = ٣٠,٠٠٠ ليرة لبنانية.

فلأجل تفادي الازدواج الضريبي، يُجاز للمكلف أن يخصم مقدار الضريبة العقارية (٣٠,٠٠٠ ليرة) من مقدار الضريبة العامة (١٠٠,٠٠٠ ليرة) فيصبح مبلغ الضريبة المترتب عليه

١٠٠,٠٠٠ - ٣٠,٠٠٠ = ٧٠,٠٠٠ ليرة.

ونشير، في هذا الصدد، إلى أن التفادي الكامل للازدواج الضريبي يستلزم كون معدَّلَيْ كل من الضريبتين متساويين، وأمّا إذا كان أحد المعدَّلين أعلى أو أدنى من المعدل الآخر، فيكون الازدواج المتحقق ازدواجاً جزئياً.

٣ ـ **الحل الثالث: خصم ضريبة من إيراد،** إذ يمكن بهذا الأسلوب خصم مقدار الضريبة الأولى التي دفعها المكلف من إجمالي الوعاء الخاضع للضريبة الثانية. وهذا الأسلوب يعتبر أسلوباً استثنائياً يهدف إلى تلافي الازدواج الضريبي، لأن الضريبة على الدخل تعدّ من استعمالات الدخل وليست من تكاليفه أو من تكاليف صيانته حتى يسمح بتخفيضها للحصول على الدخل الصافي الخاضع للضريبة. ولا يتفادى هذا الأسلوب، كما هو واضح، الازدواج بصورة كلية، وإنما يُعدُّ عاملاً للتخفيف من حدّته[1].

ثانياً: أساليب تفادي الازدواج الضريبي الدولي:

من المؤكَّد أن تفادي الازدواج الضريبي الدولي هو أصعب من تفادي الازدواج الضريبي الداخلي، ومردّ ذلك إلى عدم وجود سلطة عليا بين الدول تقوم بالتنسيق بين تشريعاتها الضريبية المتباينة، ولا سيما أن كل دولة تراعي، في وضع تشريعاتها الضريبية، ظروفها الاقتصادية والمالية والاجتماعية، وبصرف النظر عن ظروف الدول الأخرى[2]. ومع هذا فقد جرى تبني أسلوبين لتفادي الازدواج:

١ ـ الأسلوب الأول: الاتفاقيات الثنائية الخاصة:

لقد مرَّت المحاولات الرامية إلى تفادي الازدواج الضريبي الدولي بعدة مراحل، خصوصاً وأن الهدف منها كان تيسير العلاقات الاقتصادية

---

(١) المرجع السابق، ص ٣٣٨.

(٢) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ١٥٧ وما بعدها.

الدولية التي يعرقلها مثل هذا الازدواج: وهكذا فقد عمدت هيئات دولية كثيرة، في طليعتها معهد القانون الدولي عام ١٨٩٧ وعام ١٩٢٢، وغرفة التجارة الدولية عام ١٩٢١ وعام ١٩٢٣، ولجنة الخبراء الاقتصاديين التي ألَّفتها «عصبة الأمم» عام ١٩٢١، ولجنة الفنيين الإداريين ١٩٢٣، وغيرها من الهيئات المعنية، إلى البحث في وسائل منع الازدواج الضريبي الدولي، وانتهت أبحاثها إلى عدد من المقترحات المفيدة في هذا المجال، ولكن هذه الاقتراحات سرعان ما كانت تصطدم، عملياً وتطبيقياً، بتمسك كل دولة بما تملكه من سيادة ومن سلطة في فرض الضرائب، بحيث يكون فرضها لمصلحة هذه الدولة بالذات، فلا تضطر، والحال هذه، إلى مراعاة مصلحة أية دولة أخرى.

غير أن أبحاث الهيئات الدولية المذكورة، وإن لم تدخل حيِّـز التطبيق العملي، إلاَّ أنها أفادت كثيراً في توضيح بعض الأفكار والمصطلحات، مثل تحديد موطن المكلف الضريبي، والمركز القانوني للمنشأة، الأمر الذي ساعد في صياغة **المعاهدات الدولية الخاصة** لتفادي الازدواج الضريبي، نظراً لصعوبة **صياغة معاهدات دولية عامة** في هذا الشأن، فكانت المعاهدات الثنائية هي السبيل العملي الكفيل بالحؤول دون ظاهرة حصول الازدواج الضريبي الدولي.

ومع اتساع نطاق المعاملات الدولية، اتسع نطاق الاتفاقيات الثنائية، ولا سيما بعد الحربين العالميَّين الأولى والثانية، وهذه الاتفاقيات تأخذ، عادة، بمبادىء أساسية تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، وهو ما نشهده تحديداً بالنسبة إلى الاتفاقيات الثنائية التي عقدها لبنان مع عدد من الدول.

ومن المبادىء التي تأخذ بها تلك الاتفاقيات، نذكر ما يلي: .

أولاً: أن يكون فرض الضرائب على المداخيل العقارية للدولة التي يقوم فيها موقع العقار.

ثانياً: أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وإن يكن بعض الاتفاقيات قد قرَّر هذا الحق للدولة الدائنة، أي للدولة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.

ثالثاً: أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.

رابعاً: أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.

خامساً: أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة، فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.

سادساً: أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف[1].

٢ ـ الأسلوب الثاني: تنظيم الضريبة:

وفي هذه الحالة، يستطيع المشترع أن يتخذ من الإجراءات ما يكفل عدم تحقق الازدواج الضريبي، بصرف النظر عما تقرِّره الدول الأخرى في هذا الشأن، وذلك عن طريق إقرار قانون يقضي صراحةً بإعفاء المكلف من ضريبة معيَّنة إذا استطاع أن يثبت أنه دفعها إلى خزينة دولة أخرى، أو عن

---

(١) المرجع السابق، ص ١٥٨.

طريق إقرار قانون يتيح، من خلال أحكامه، اتّباع أحد الأساليب الثلاثة التي تحدثنا عنها خلال البحث في طرق تفادي الازدواج الداخلي، وهي: خصم إيراد من إيراد، أو خصم ضريبة من ضريبة، أو خصم ضريبة من إيراد.

وربَّما قيل إن الدولة، باتّباعها هذه الأساليب، تعطّل على خزينتها حجماً كبيراً من الإيرادات. ولكن يردّ على هذا القول بأن انتهاج الدولة نهجاً مماثلاً، من شأنه أن يشكِّل عاملاً من عوامل تشجيع توظيف رؤوس الأموال في مشاريع التنمية، ولا سيما في الدول النامية التي تحتاج إلى تلك الرساميل لدفع عجلة التنمية فيها، وفي ذلك ما يعوِّض خسارة الخزينة من الإيرادات فيما لو لم تعمد إلى تفادي الازدواج الضريبي الدولي.

الفصل السادس عشر
التهرُّب من الضرائب

١ ـ تمهيد:

أشرنا مراراً، في سياق هذه الدراسة، إلى «الودّ المفقود» بين الإدارة الضريبية من جهة، والمكلفين بالضرائب والرسوم من جهة ثانية، وألمحنا أثناء ذلك إلى ظاهرة التهرُّب من الضريبة L'évasion fiscale والغش الضريبي La fraude fiscale، وكلاهما وسيلتان إلى تضييع حقوق خزينة الدولة في جانب هام من مواردها العامة، وإن تكن الوسيلة الأولى أي التهرُّب لا تشكِّل مادةً جرمية كتلك التي يشكِّلها الغش الضريبي نظراً لكونه ينطوي على الغش والتزوير، وعلى مخالفة أحكام القوانين والأنظمة الضريبية النافذة.

وفي ضوء ما تقدَّم سوف نبحث على التوالي: التهرُّب من الضريبة، الغش الضريبي، أسباب التهرُّب والغش الضريبيين، آثار التهرُّب والغش الضريبي وأخيراً وسائل مكافحتهما.

٢ ـ التهرُّب من الضريبة: L'évasion fiscale

يستطيع المكلف أن يتهرَّب من أداء الضريبة لصندوق الخزينة بإحدى الطريقتين التاليتين:

الأولى: الامتناع عن القيام بالأعمال والنشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة، أو الصناعة، أو الخدمات، وذلك لكي لا يحقق إنتاجاً

ما، خاضعاً للضريبة. وفي المقابل قد يمارس عدداً من الأعمال والنشاطات التي لا تدخل في عداد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي، وبذلك يوفِّر على نفسه مبالغ، أو يحرم الخزينة من مبالغ، كان حقها أن تمثّل الجانب الهام من الواردات التي تملأ الخزينة العامة، خصوصاً وأننا أشرنا من قبل إلى القول المأثور: إن خزينة الدولة هي جيوب رعاياها، أو بالأصحّ «جيوب مكلّفيها»!

والثانية: النفاذ من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تهيّء للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب، كما لو وزعت شركات الأموال أجزاء كبيرة من أرباحها على المساهمين بصورة رواتب وأجور ومخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، فمن المعلوم أن معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وما إليها.

والأمر نفسه يُقال أيضاً، فيما لو عمد المورِّث وهو على قيد الحياة إلى نقل ملكية أمواله إلى ورثته المستقبليين عن طريق البيع بأسعار متدنية قد تكون صوريّة في بعض الأحوال، ذلك أنَّ رسوم الانتقال (ضريبة التركات) أعلى معدلاً من رسوم التسجيل المترتبة على البيع أو الانتقال بين الأحياء. ولكن إذا كان التهرُّب من الضريبة، بالأسلوبين المذكورين آنفاً، يُبقي المكلف خارج إطار سوء النيّة أو فساد القصد، ولو من الناحية النظرية المبدئية، فماذا عن الغش الضريبي الذي يشكِّل صورة غير مشروعة من صور التهرُّب من الضريبة؟

٣ ـ الغش الضريبي: La fraude fiscale

يشكِّل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرُّب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، وهذه الصورة تتجلّى في تزوير المستندات حيناً

وفي عدم دقّة القيود حيناً آخر، وفي مخالفات تُضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد.

وغنيٌّ عن البيان أن المشترع لا يقف مكتوف الأيدي تجاه ألوان الغش الضريبي وضروب مخالفة النصوص المرعية. فإذا مارس المكلف عملية الغش تلك، عن طريق كتمان نشاطه الخاضع للضريبة، أمكن الإدارة الضريبية إصدار جداول تكليف إضافية ترتّب عليه الضريبة ناهيك بالغرامة المقرَّرة.

وإذا تجلَّى غشه، لا من خلال كتمان نشاطه، وإنما من خلال التمنُّع عن تقديم التصاريح القانونية الإلزامية، أو إذا عمد إلى تقديم التصاريح الناقصة أو المزوَّرة أو المرفقة بمستندات زائفة، عن حقيقة وارداته، وبالتالي عن حقيقة أرباحه الخاضعة للضريبة، أو إذا حاول تضخيم مقادير المبالغ القابلة للتنزيل من الأرباح لكي يصل إلى الزعم بضآلة أرباحه الصافية القابلة للتكليف الضريبي، فإن الإدارة الضريبية التي تكتشف هذه الوقائع، من خلال درس ملفات المكلفين بواسطة مراقبي الضرائب المختصين والمراقبين الرئيسيين ورؤسائهم التسلسليين، تستطيع أن تصدر جداول تكليف تكميلية تستدرك بواسطتها حقوق الخزينة المضيَّعة، بسبب الغش الضريبي، وتضيف إليها أيضاً الغرامات المقرَّرة على مخالفة القوانين الضريبية.

٤ ـ أسباب التهرُّب والغش الضريبيين:

يعزو علماء الاقتصاد والمال والاجتماع التهرُّب من الضريبة والغش الضريبي إلى عوامل كثيرة، بعضها ذاتي يتعلَّق بالمكلَّف، وبعضها إداري يتعلَّق بالإدارة المكلَّفة من جهة بتحقُّق الضريبة، ومن جهة ثانية بجبايتها

وتحصيلها، ومن جهة ثالثة، جهات إنفاق الواردات المتحصلة لخزينة الدولة، وبعضها الأخير اقتصادي ـ اجتماعي يعود إلى ظروف البيئة التي يجري فيها اشتراع الضريبة، وتحققها وتحصيلها:

أ ـ أمّا الأسباب الشخصية:

فقد أسلفنا بسطها في مطالع هذه الدراسة[1]، وهي تُعزى بصورة أساسية إلى علاقة «الودّ المفقود» بين الدولة والمواطن، أو بتعبير أشمل إلى ما بين الإدارة المالية و«المكلفين» من أسباب التشكيك وفقدان المصداقية، بحيث أن الحديث عن «ضعف الوعي الضريبي» لدى المكلفين يصبح حديثاً غير ذي بال إذا ما قيس بالفنون التي يتقنها المكلفون ـ وهم على تمام الوعي بأهمية الضرائب وأثرها في تسيير مرافق الدولة ـ للتهرُّب أو الغش الضريبيين، وإذا ما فاتهم شيءٌ من تلك «الفنون» كان بعض «نواطير الكرم»، كما قلنا غير مرة، حاضرين ناضرين ليس لتعليمهم كيفية التهرُّب والغش وحسب، وإنما أيضاً لممارسة تلك الفنون عنهم، لقاء جعالات لا تخرج عن كونها «رشوة» أو في أحسن الأحوال استغلالاً للموقع الوظيفي.

ورغم هذا، فلا ريب في أن ثمة ضرورةً ملحّة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين، حتى وهم بعد على مقاعد الدراسة، لكي ينشأ المواطن وهو على بيِّنة من الالتزامات المستقبلية التي يجب أن يوفِّيها تجاه دولته، وهي التزامات تقابل بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وتقديمات وخدمات عامّة.

ونضيف إلى ما تقدَّم أن شعور المكلَّف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة

---

(١) يراجع الفصل الثالث من هذا الكتاب تحت عنوان: «مفهوم الواردات العامة».

على كاهله، يجعله مضطراً إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرُّب من الضريبة، ولا سيما أن بعض الدول التي تجعل الأولوية لمقدار الإيرادات الضريبية لا لمدى عدالتها وتوافقها مع القدرة التكليفية الفردية والقومية، في آنٍ، تعمد في أحوال كثيرة إلى رفع المعدلات الضريبية التي لا تلقى صدىً طيّباً في نفوس المكلفين، ولا تشجِّع رؤوس الأموال الوطنية أو الأجنبية على خوض ميادين الاستثمار في تلك الدول، فضلاً عن كونها تدفع المواطنين إلى ممارسة المزيد من الرقابة على أعمال الحكومة، بواسطة السلطات التشريعية التي تمثلهم.

ب ـ **وأمّا الأسباب الإدارية**، فتعود من جهة إلى الإدارة الضريبية التي تتولَّى عملية طرح الضرائب والرسوم، وما يشوب أعمالها، أحياناً كثيرة، من تجاوزات في إعادة تقدير المداخيل لقناعتها غير المبنية، بصورة دائمة، على أسس دقيقة، بأن المفترض هو كون المكلّفين لا يتقدَّمون بالتصاريح الصحيحة عن مداخيلهم، وهو منطق خاطىء يستتبع بالتالي افتراضاً آخر من جانب المكلَّف الشريف بأنه مهما توخّى الدقة في تصاريحه المقدّمة للدوائر الضريبية، فلن تكون تصاريحه مقبولة بالصورة التي قدَّمها إلى تلك الدوائر، فيعمد بالتالي إلى إحدى عمليتي التهرُّب أو الغش في الضريبة.

ومن جهة ثانية، فإن الأسباب الإدارية تعود أيضاً إلى الإدارة المالية المكلفة بالجباية والتحصيل، رغم كل ما وضعه القانون في أيدي موظفي هذه الإدارة من الوسائل والإجراءات الكفيلة بعدم إضاعة حقوق الخزينة. فكما أن المكلف لا يعدم وسيلة للتهرُّب أو الغش في الضرائب، فكذلك لا يعدم بعض الراغبين من القيِّمين على التحصيل وسائل أخرى تساعد على إسقاط بعض الضرائب بعامل مرور الزمن.

ونضيف إلى الجهتين المذكورتين أعلاه، الجهة الثالثة الأكثر أهمية

وخطورة في تنفير المواطن والمكلف حقاً من الضرائب والرسوم، وهي جهات إنفاق الواردات أي الإدارات والمؤسسات العامة المختلفة التي يُفسح أسلوب إنفاقها، ووجهات هذا الإنفاق ومقاديره، في المجال أمام دافعي الضرائب والرسوم للتشكيك وإلقاء الاتهامات إزاء التجاوزات الملموسة حيناً، والمُتَخيَّلة حيناً آخر، علماً بأن الاتهامات لا تُلقى جزافاً على الدوام، وأن ليس من دخان دون نار، وأن من «دعا الناس إلى ذمِّه، ذمُّوه بالحق وبالباطل» على حد تعبير الشاعر العربي!

ج ـ وأخيراً **فإن الأسباب الاقتصادية والاجتماعية** العائدة إلى ظروف البيئة الضريبية التي يجري فيها اشتراع الضريبة وتحقيقها وتحصيلها، تساهم إسهاماً واضحاً في عمليتي الغش والتهرُّب من أداء الضرائب للخزينة العامة.

ذلك أن أي تشريع أو نظام ضريبي لا يراعي ظروف البيئة الضريبية، على كافة المستويات الاقتصادية والاجتماعية وما إليها يكتب على نفسه مغبة السقوط والغشل، ويحمل في تكوينه بذور هلاكه، كما ألمحنا من قبل.

فإذا كان ضعف الوعي الضريبي، وما يستتبعه من ضعف في الأجهزة الضريبية، سواء منها أجهزة التحقق أو أجهزة التحصيل أو أجهزة الرقابة، ثم إذا كانت الثغرات والنواقص التي تعتور التشريع الضريبي، من شأنها جميعاً أن تتيح الفرصة أمام المكلف «المتذاكي» للتهرُّب من الضرائب، أو لارتكاب الغش الضريبي الذي يقع تحت طائلة القانون، خصوصاً في ظل تعزيز الأجهزة القضائية المتمثلة أساساً، في قيام النيابة العامة المالية التابعة للنيابة العامة التمييزية، فإن مراعاة المشترع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في البلاد يكفل لتشريعاته مجالات سليمة للتطبيق، وهذا ما يفسِّر لنا كيف أن التشريعات الضريبية في البلاد النامية تختلف عنها في

البلاد المتقدِّمة، وأن ما استُنَّ منها في البلاد ذات الأنظمة الكُلِّية الموجهة مختلف عنه في البلاد ذات النظام الليبرالي الحرّ.

ولعلَّ أنماط التفكير لدى الشعوب، وهي بالطبع مختلفة متباينة، تُسهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية ـ الاجتماعية التي تشجِّع على التهرُّب والغش الضريبي، أو على العكس ترفع الأداء الضريبي إلى مستوى الانتماء الوطني.

ويذكر المؤلفون أن بعض الدراسات قد شفَّ عن هذه الحقيقة، إذ ثمة أنماط جماعية في التفكير ينشأ عليها المواطنون في أحد المجتمعات، فيشعرون بمدى الواجب الذي يحدو بهم إلى الإسهام في تغذية خزينة الدولة، كما هي الحال مثلاً في الولايات المتحدة الأميركية، حيث يستهجن المواطن مجرَّد اتهامه بأنه لا يدفع الضريبة لأن مثل هذا الاتهام يعني انتقاصاً من انتمائه الوطني ومن شعوره بالالتزام نحو بلاده، في مقابل ما تضمنه له من حقوق وتقديمات ومساعدات على كل صعيد.

وفي المقابل، فإن هؤلاء المؤلفين يذكرون أن ثمة أيضاً أنماطاً فردية في التفكير، كما هي الحال في فرنسا وفي الدول المتأثرة بها، كما هي الحال في لبنان، فإذا نشأ المواطن على وتيرة هذه الأنماط الفردية أحسَّ أنه غير مُحرج إطلاقاً إن هو عمد إلى التهرُّب من الضريبة، لاعتقاده، عن خطأ أو عن صواب، أنه بذلك يسرق الدولة التي تسرقه، فَفِعْلَتُهُ ـ والحال هذه ـ لا تشكِّل سرقة، وهو ما تنطوي عليه العبارة الفرنسية الشهيرة التي أشرنا إليها قبل الآن: «Voler l'Etat n'est pas voler» أي «أن سرقة الدولة ليست سرقة»!

ومن عجب أن تعتبر «سرقة المكلف للدولة» في غير عداد السرقات، ولا ندري بعد هذا بماذا توصف السرقة، إن هي طاولت الدولة أو الأفراد؟

٥ ـ الآثار المترتبة على التهرب والغش الضريبيين:

إذا كانت «خزينة الدولة هي جيوب رعاياها» أو بالأحرى جيوب مكلفيها بصورة أساسية كما ذكرنا غير مرة، فإن في إمكاننا تصوُّر المحاذير والآثار السلبية التي تنعكس على تلك الخزينة إذا عمد «الرعايا» ـ بمعنى المكلفين بالضرائب ـ إلى التقتير، بالتهرب المشروع وغير المشروع، بحيث يحجبون عن الخزينة، والحال هذه، جانباً كبيراً وهاماً من مواردها العامة، وهو الجانب المتمثّل في الحصائل الضريبية.

ومتى أدركنا أن النفقات المقدرة أولاً في الموازنة العامة، تستدعي تقدير واردات كافية لتغطيتها، كان من المنطقي تصوّر مدى اضطرار الدولة إلى تقليص نفقاتها، وخصوصاً غير الملحة منها، وفي ذلك ما يعرقل إمكانات تسيير مرافقها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية، والتربوية، والزراعية، والصحية وما إليها.

فإذا كانت النفقات العامة بمجملها شديدة الإلحاح لتسيير المرافق العامة، كان من المنطقي أيضاً تصوُّر مدى اضطرار الدولة أيضاً إمّا إلى فرض الضرائب الجديدة التي من شأنها أن تزيد الأعباء الضريبية التي تتجاوز الطاقة التكليفية الفردية والوطنية ـ وهي أعباء تضطر المكلف مرةً جديدة إلى تلمس الأساليب الجديدة للتهرب والغش الضريبي ـ وإمّا إلى اللجوء للقروض الداخلية والخارجية، وهذه القروض كما بات معروفاً لا تعدو كونها ضرائب مؤجلة، ترهق كاهل الأجيال القادمة.

٦ ـ وسائل مكافحة التهرُّب والغش الضريبيين:

ويبقى السؤال الأخير: ما هي الوسائل الناجعة الكفيلة بمكافحة التهرب والغش الضريبيين؟

الواقع أن ظاهرة التهرب وظاهرة الغش الضريبي انقلبتا معاً في معظم الدول المتقدمة والنامية إلى مشكلات حقيقية تتطلب علاجاً ناجعاً يحول دون التسيُّب الحاصل في مجال أداء الحقوق والالتزام بالواجبات التي يفرضها على المواطن عامة والمكلف خاصة، شعوره بمسؤولية الانتماء إلى الدولة التي ترعاه بحكم كونها دولة الرعاية والعناية والإنماء على كل صعيد.

ولا ريب في أن اشتراع القوانين والأنظمة الضريبية الرشيدة والدقيقة والمبرأة من النواقص والثغرات التي يستطيع أن ينفذ منها الراغبون في الغش أو في التهرب، لقضم حقوق الخزينة العامة، هو من الأساليب الناجحة في لجم ظاهرتي التهرب والغش معاً، ولكن بشرط أن توضع تلك القوانين والأنظمة موضع التطبيق السليم، بعناية إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة والخبرة والخُلقية العالية، وتستطيع أن تمارس أعمال التحقق والجباية والرقابة، وذلك في ضوء الصلاحيات الواسعة التي تخولها إياها النصوص المرعية الإجراء.

وإذا كان المطلوب أيضاً هو استخدام الوسائل الحديثة، من مكننة وأجهزة إلكترونية متقدمة تأخذ بعين الاعتبار ضرورة التنسيق والتعاون بين الدوائر الضريبية في المركز والأقاليم للحؤول دون عمليات التهرب والغش الضريبيين، فالمطلوب أيضاً اتباع سياستي الترغيب والترهيب، فتتجلى **أولاهما** في نشر الوعي الضريبي في صفوف المواطنين، اعتماداً على مختلف وسائل الإعلام والنشر والاتصال، وفي تبصير الرأي العام بالمحاذير الاقتصادية التي تترتب على ظاهرتي الغش والتهرب من الضرائب، والتركيز على أن الهروب الفردي من تحمل العبء الضريبي المعتدل قد يؤدي ـ وهو سيؤدي حتماً ـ إلى تراكم الأعباء والالتزامات على

كاهل الدولة التي لا يجوز أن تكون خزينتها خاوية في وقت تمتلىء فيه الخزائن الخاصة، بحق وبغير حق.

وأمّا **ثانية السياستين**، وهي المتمثلة في الترهيب، فتتجلى من خلال فرض العقوبات الرادعة والقاسية التي تردع «هواة» التهرب والغش الضريبي وتجعلهم يحسبون ألف حساب لما يرتكبونه من مخالفات تحرم الخزينة العامة من حقوقها في الضرائب أو الرسوم. وأمّا إذا كانت العقوبات المفروضة لا تنطوي على شيء من معاني الردع أو الزجر، فلن تتعدَّى ـ كما أسلفنا ـ كونها شبيهة بتماثيل الأسود المنصوبة عند مدخل قلعة بعلبك، لا تخيف أحداً، ولا تردع مخالفاً!

ولا ريب عندنا أن الدولة نفسها هي القادرة على التخفيف من غلواء ظاهرتي الغش والتهرب من الضريبة وذلك باتباعها سياسة اقتصادية ومالية وضريبية تعيدإلى المواطن ثقته بصحة التقديرات الضريبية وبعدالتها وملاءمتها لظروف البيئة الضريبية، فضلاً عن ثقته بأمانة الإنفاق العام، وعدم استخدام الواردات العامة في غير المصارف الواضحة التي يتحقق من خلالها الصالح الوطني العام.

والواقع أن المشترع حاول معالجة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي ـ سواء بالتملص من الضريبة أو بتزوير السجلات والحسابات، فصدر المرسوم الاشتراعي رقم ٨٣/١٥٦ المعدل بالقانون رقم ٢٧٦ تاريخ ٤ ـ ١١ ـ ١٩٩٣، متضمناً عقوبات مالية وجزائية لمختلف الضرائب والرسوم، في ثلاث مواد، وردت على النحو التالي:

لقد تضمنت **المادة الأولى** ثلاث فقرات ورد فيها على التوالي:

«١ ـ من تملّص عمداً، أو حاول التملُّص، ومن ساعد غيره على

عن تسديد كامل قيمة الضرائب والرسوم التي اقتطعها من الغير لحساب الخزينة أو تأخر في تسديد إيرادات وحصص أرباح عائدة للدولة مدة تزيد عن الشهر، بالرغم من إنذاره، عوقب بغرامة تتراوح بين مليون وعشرين مليون ليرة أو بالسجن من ثلاثة أشهر إلى سنة، وفي حال التكرار تفرض العقوبتان معاً. وفي كل الأحوال، يتوجب على المخالف تسديد عشرين ضعف الضريبة أو الرسم اللذين لم يسدّدا».

وأخيراً نصت **المادة الثالثة** من المرسوم الاشتراعي المعدل نفسه. على أن «تجري الملاحقة الجزائية، أمّا عفواً من **قبل النيابة العامة المالية** أو بواسطتها، بناء لطلب مدير المالية العام، ويتقطع مرور الزمن بمجرد الشروع بالملاحقة».

٧ ـ النيابة العامة المالية:

والواقع أن لبنان لم يألُ جهداً في مكافحة المخالفات المتعلقة بالقوانين الضريبية، الأميرية والبلدية والرسوم الجمركية وما إليها، فقد صدر المرسوم ١٩٣٧ بتاريخ ١٦ تشرين الثاني ١٩٩١[١] القاضي بإنشاء النيابة العامة المالية وتحديد مهامها وصلاحياتها، فورد في مادته الأولى:

«أُنشئت لدى النيابة العامة لدى محكمة التمييز، بمقتضى المادة ٣١ من المرسوم الاشتراعي ١٥٠ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣، نيابة عامة مالية تخضع لسلطة النائب العام التمييزي».

وبموجب المواد ٢ ـ ٥ من المرسوم ١٩٣٧/١٩٩١، يرأس النيابة العامة المالية نائب عام، يُدعى النائب العام المالي، ويُعيَّن بمرسوم يتخذ

---

(١) نشر في عدد الجريدة الرسمية رقم ٤٨ تاريخ ٢٨/١١/١٩٩١.

التملص من دفع أية ضريبة أو رسم أو جزء منهما، بأن أغفل ذكر أي دخل من المداخيل الخاضعة لأي من الضرائب والرسوم، أو نظم أو وقع، أو تقدم ببيانات ناقصة أو كاذبة، أو أعطى معلومات ناقصة أو كاذبة على أسئلة وجهتها إليه الإدارة، أو أعد أو سمح بإعداد أو أخفى سجلات أو قيوداً مزيفة أو تذرع بأية وسيلة من وسائل الغش والاحتيال، عوقب على كل مخالفة من هذه المخالفات بغرامة تتراوح بين مليوني ليرة وعشرة ملايين ليرة أو بالسجن من ستة أشهر إلى سنة.

وفي حال التكرار، تفرض على المخالف العقوبتان معاً، وفي جميع الأحوال، يتوجب على المخالف تأدية عشرين ضعف الضريبة أو الرسم المكتوم أو الناقص أو غير الصحيح.

٢ ـ مَن زوَّر أو سمح بتزوير سجلات أو حسابات أو قيود للتملّص أو ساعد غيره على التملّص من دفع أي ضريبة أو رسم أو جزء منهما، عوقب بالسجن من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات، أو بغرامة تتراوح بين ثلاثة ملايين ليرة وثلاثين مليون ليرة.

وفي حال التكرار، تفرض على المخالف العقوبتان معاً. وفي جميع الأحوال، يتوجب على المخالف تأدية ثلاثين ضعف الضريبة أو الرسم المكتوم أو الناقص أو غير الصحيح.

٣ ـ تطبق الفقرة الأولى على من ارتكب عمداً أو حاول ارتكاب أو ساعد غيره على ارتكاب الأفعال المبينة في الفقرة المذكورة».

وأما **المادة الثانية** من المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٦/ ٨٣ المعدل بالقانون رقم ٢٧٦ تاريخ ٤ ـ ١١ ـ ١٩٩٣، فقد نصت على ما يلي: «مع مراعاة المهل المحدَّدة في نصوص خاصة، كل من تخلّف أو تأخر عمداً

في مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير العدل من بين القضاة العدليين من الدرجة السابعة وما فوق. ويلحق بالنائب العام المالي ثلاثة محامين عامين من الدرجة التاسعة وما فوق، يعيَّنون بمرسوم بناء على اقتراح وزير العدل (م ٢). كما يلحق بالنيابة العامة المالية مساعدون قضائيون وحجَّاب، بقرار من المرجع المختص في وزارة العدل، طبقاً لضرورات العمل فيها (م ٥).

وتوزَّع الأعمال في النيابة العامة المالية بقرار من النائب العام المالي، ويبلغ قرار التوزيع إلى النائب العام لدى محكمة التمييز (م ٤). ويتمتَّع النائب العام المالي، ضمن الحدود والقواعد المنصوص عليها في المادة ٣١ من المرسوم الاشتراعي رقم ١٥٠ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣ بكافة المهام والصلاحيات التي يتمتَّع بها المدعي العام لدى محكمة التمييز تجاه القضاة التابعين له، وتجاه المدعين العامين الاستئنافيين، والضابطة العدلية، وذلك في إطار مهامه وصلاحياته المحدَّدة في المرسوم ١٩٣٧/ ١٩٩١.

وقد حدَّد المرسوم نفسه، في المادة السادسة منه، اختصاص النيابة العامة المالية بفقراتٍ أربع، كان النص الأصلي للأولى منها على النحو التالي:

«المخالفات المتعلِّقة بالقوانين الضريبية، الأميرية والبلدية والرسوم الجمركية ورسوم المخابرات السلكية واللاسلكية والرسوم العائدة للمؤسسات العامة والبلديات».

ولكن المرسوم ٣٠٩٤ الصادر في كانون الثاني ١٩٩٣ عدَّل هذه الفقرة الأولى[1]، وأبقى الفقرات الثلاث الأخرى على صيغتها الأصلية. وهكذا أصبحت اختصاصات النيابة العامة المالية تشمل تحديداً:

---

(١) نشر هذا التعديل في عدد الجريدة الرسمية رقم ٥ تاريخ ٤/ ٢/ ١٩٩٣.

١ ـ جميع الجرائم المنبثقة عن مخالفة أحكام قوانين الضرائب والرسوم في مختلف المرافق والمؤسسات العامة وفي البلديات، بما في ذلك الضرائب الأميرية والبلدية والرسوم الجمركية ورسوم المخابرات السلكية واللاسلكية.

٢ ـ الجرائم المتعلِّقة بالقوانين المصرفية والمؤسسات المالية والبورصة، ولا سيما المنصوص عليها في قانون النقد والتسليف.

٣ ـ الجرائم المتعلقة بقوانين الشركات المساهمة وجرائم الإفلاس إضراراً بالدائنين.

٤ ـ الجرائم التي تنال من مكانة الدولة المالية، وجرائم تقليد وتزييف العملة والأسناد العامة، والطوابع وأوراق التمغة، واختلاس الأموال العمومية.

كما اشترط القانون، بالنسبة إلى الجرائم المصرفية المتمثلة بمخالفة قانون النقد والتسليف، أن تحريك الدعوى العامة يجب أن تكون بطلب خطي من حاكم مصرف لبنان. وأمّا بالنسبة إلى المخالفات المتعلقة بالرسوم الجمركية، فقد أوجب أن تحرّك الدعوى العامة بطلب خطي من مدير عام الجمارك (م ٧).

لكن الدعوى العامة تسقط، في الحالات التي يحق فيها للإدارة المختصة إجراء المصالحة مع الملاحق جزائياً، إذا جرت المصالحة في حدود الحكم. كما أن تنفيذ العقوبة يتوقف إذا جرت المصالحة بعد صدور الحكم، ما لم يرد نص قانوني على خلاف ذلك (م ٨).

وعلى النيابة العامة الاستئنافية، في كل ما يقع من الجرائم المصرفية والمخالفات الجمركية، أن ترسل إلى النائب العام المالي كشفاً شهرياً

بالقضايا التي وردت إليها، وبأوجه التصرُّف بها. كما أن على النائب العام المالي أن يرسل إلى النائب العام لدى محكمة التمييز صوراً عن الكشوف التي يتلقاها، وكشفاً شهرياً بالقضايا التي ترد إليه، وأن يطلعه على القضايا العامة التي تعرض عليه (م ٩).

ويبقى للنائب العام لدى محكمة التمييز أن يطلب من النائب العام المالي، من تلقاء نفسه أو بناء على أمر من وزير العدل، إجراء التعقبات بشأن الجرائم التي يتصل خبرها بعلمه، وعلى النائب العام المالي أن يطلعه على القضايا العامة التي تعرض عليه (م ١٠).

والجدير بالذكر أن النص الأصلي للمادتين ١١ و١٢ من المرسوم ١٩٣٧/ ١٩٩١ كان على النحو التالي:

«ـ تقام دعوى الحق العام بشأن الجرائم المنصوص عليها في المادة السابعة من هذا المرسوم من قبل النائب العام الاستئنافي المختص بناءً لطلب النائب العام المالي أو النائب العام التمييزي وفقاً للأصول العادية.

«ـ للنيابة العامة المالية وللنيابة العامة التمييزية عند الاقتضاء الاستعانة بمن تراه من خبراء أخصائيين في الشؤون المصرفية والضريبية والمالية للاستقصاء من الجرائم المالية لدى المصارف وفي الشركات المساهمة[١]، وذلك ضمن حدود السرية المهنية والمصرفية».

لكن نص المادتين المذكورتين أُلغي بموجب المرسوم رقم ٣٠٩٤ تاريخ ٢٥/ ١/ ١٩٩٣ وأُبدل بالنص التالي[٢]:

---

(١) نشر هذا النص في المرسوم ١٩٣٧/ ١٩٩١، والأصح القول: «شركات المساهمة».

(٢) نشر هذا التعديل في عدد الجريدة الرسمية رقم ٥ تاريخ ٤/ ٢/ ١٩٩٣.

«ـ يمارس النائب العام المالي صلاحياته المنصوص عليها في هذا المرسوم، تحت إشراف مدعي عام التميز، ضمن الأصول والقواعد التي يطبقها النائب العام الاستئنافي والمحدَّدة في قانون أصول المحاكمات الجزائية وفي القوانين المالية.

وتشمل هذه الصلاحيات جميع الأراضي اللبنانية، وله في هذا المجال أن يطلب، بواسطة النائب العام التمييزي، من النائب العام الاستئنافي في كل المحافظات، تحريك دعوى الحق العام أمام قضاة التحقيق أو الادعاء مباشرة أمام المحاكم المختصة.

«ـ يمكن الاستعانة بالخبراء الأخصائيين في الشؤون المصرفية والضريبية والمالية للاستقصاء عن الجرائم المالية لدى المصارف، وفي الشركات المساهمة[١]، كما يمكن للمدعي العام التمييزي، تلقائياً أو بناء على طلب المدعي العام المالي، أن يطلب بواسطة رئاسة مجلس الوزراء تكليف هيئة التفتيش المركزي إجراء أي تحقيق أو استقصاء حول هذه الجرائم. كل ذلك مع مراعاة السرِّية المهنية والمصرفية».

وقد استحدث المرسوم ١٩٩١/١٩٣٧ سجلاً عدلياً خاصاً يتعلَّق بجميع الشركات المعنية بهذا المرسوم، تتولَّى مسكه النيابة العامة المالية، وتدوَّن فيه كل الأحكام الجزائية الصادرة بحق هذه الشركات.

كما أوجب على القيِّمين على الشركات نفسها إبلاغ النيابة العامة المالية، خلال ثلاثة أشهر من تاريخ نفاذ المرسوم، بالأحكام التي صدرت قبل نفاذ المرسوم نفسه (م ١٣).

---

(١) تكرَّرت العبارة نفسها في النص الجديد، والأصح القول: «شركات المساهمة».

وبموجب المادة ١٤ من المرسوم ١٩٣٧/١٩٩١، يتوجَّب على رؤساء الأقلام لدى المحاكم المختصة إبلاغ النيابة العامة المالية عن كل حكم جزائي صدر أو يصدر بحق الشركة بغية تدوينه في السجل العدلي الخاص بالشركات، وذلك في مهلة ثلاثة أشهر من تاريخ نفاذ المرسوم نفسه، بالنسبة إلى الأحكام الصادرة قبل نفاذه، وفي مهلة خمسة عشر يوماً من تاريخ إبرام الحكم، بالنسبة إلى الأحكام التي تصدر بعده.

وقد خوّل المرسوم المذكور النائب العام المالي حق التمتع بالحقوق الأمنية التي يتمتع بها النائب العام لدى محكمة التمييز في إطار مهامه (م ١٦).

وخوفاً من أن يكون المرسوم قد وقع في نوعٍ من السهو أو الإغفال لحكم معيَّن، فإن المادة الخامسة عشرة منه نصَّت على أنه في كل ما لم يرد عليه نص خاص في المرسوم، تطبّق القواعد المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات الجزائية.

خاتمة القسم الأول

إن أمانة البحث العلمي والأكاديمي الموضوعي تستوجب التأكيد، في خاتمة هذه الدراسة، على كون الأسلوب المنهجي الذي اتبعناه فيها قد راعى المتخصِّصين وغير المتخصّصين في العلوم المالية، وتحديداً في الأنظمة أو التشريعات الضريبية، ومن هنا حرصنا الدائم، وعلى امتداد فصول الدراسة، على إيفاء المواضيع حقها الكامل من البحث التقني الجاد، ولكن من دون التعمق في التحليل الذي تستلزمه الدراسات المتخصصة، وعلى تبسيط المعرفة في حدود الاستطاعة، لكي يستطيع القارىء الإفادة من سرعة الاستيعاب بصورة تلقائية مباشرة، فلا يحتاج والحال هذه إلى الاستعانة بالخبراء الماليين لأجل استجلاء معاني المصطلحات العلمية المعقدة.

ولَكان في مقدورنا أن نذهب بعيداً في المقارنة بين الواردات السيادية والواردات الاقتصادية في موازنة الدولة، أو في المقارنة بين المفاهيم الكلاسيكية للضريبة الحيادية والمفاهيم الحديثة للضريبة التدخلية التي يطلق عليها بعض العلماء اسم «الضريبة السياسية» في مقابل «الضريبة المالية»، بمفهومها الكلاسيكي الحيادي، فضلاً عن رغبتنا الصادقة في التبسط بشرح الأغراض السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي يمكن توظيف الضرائب والرسوم لأجل تحقيقها، في الإطار العام لسياسة الدولة المعاصرة، ولكن الحدود المرسومة سلفاً لهذه الدراسة حتَّمت علينا الالتزام بالإيجاز الذي يغني عن كثير من التفاصيل.

وحسبُنا، أن الربيع يُختصر ببعض العطر!

مراجع الجزء الأول

أولاً ـ المؤلفات العربية:

١ ـ أبو سعد، القاضي وسيم نقولا: الضريبة على القيمة المضافة، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت ٢٠٠٢.

٢ ـ أبو شقرا، أسامة كامل: أصول تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة، بنك المدينة ـ بيروت، ٢٠٠٢.

٣ ـ بركات، د. عبد الكريم، ودراز، د. حامد: النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية ١٩٧٤.

٤ ـ البطريق، د. يونس أحمد: النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الاسكندرية ١٩٧٣.

٥ ـ بليح، أحمد بديع: التشريع الضريبي والضريبة على الدخل، منشأة المعارف بالاسكندرية، ١٩٨٥.

٦ ـ تويني، أندره: الموازنة والنظام الضريبي في لبنان، محاضرات الندوة، ج ٤، رقم ٥ و٦ لعام ١٩٥٠.

٧ ـ حتاملة، د. سليم سلامة، الرقابة الإدارية والقضائية على أحكام وقرارات تقدير ضريبة الدخل في القانونين اللبناني والأردني ـ أطروحة دكتوراه دولة في الحقوق، بإشراف الدكتور فوزي عطوي، نوقشت يوم السبت في ٣٠ حزيران ٢٠٠١ في كلية الحقوق والعلوم السياسية والإدارية في الجامعة اللبنانية.

٨ـ حشيش، عادل، وحسني، وجدي محمد: التشريع الضريبي المصري، مع دراسة مقارنة للنظم الضريبية، القاهرة ـ د. ت.

٩ ـ حلبلب، د. عمر: المالية العامة، منشورات الجامعة اللبنانية، بيروت ١٩٨٥.

١٠ ـ الخوري، فارس: موجز في المالية العامة، دمشق ١٩٤٧.

١١ ـ دراز، د. حامد، مبادىء الاقتصاد العام، دار النهضة العربية، بيروت ١٩٧٩.

١٢ ـ دراز، د. حامد: أسس السياسات المالية بين القديم والحديث، مجلة كلية التجارة في جامعة الاسكندرية ١٩٧٣.

١٣ ـ دراز، د. حامد: مذكرات في الضرائب العقارية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية ١٩٧١.

١٤ ـ سعد، عبد الحسن: الوسيط في الضرائب والرسوم اللبنانية (الضرائب غير المباشرة) ـ دار الكتاب بيروت ١٩٨٠.

١٥ ـ سلوم، د. حسين: المالية العامة، دار الفكر اللبناني بيروت ١٩٩٠.

١٦ ـ شبلي، د. خطار: العلوم المالية (الموازنة)، بيروت ١٩٦٢.

١٧ ـ صدقي، د. عاطف: مبادىء المالية العامة، بيروت، د.ت.

١٨ ـ طربية، د. جوزف: الضرائب على الدخل، بيروت، ١٩٧٧.

١٩ ـ عاشور، د. عصام: المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة جامعة دمشق، د.ت.

٢٠ ـ العربي، د. محمد عبد الله: موارد الدولة، جامعة فؤاد الأول ١٩٤٩.

٢١ ـ عطوي، د. فوزي: في الاقتصاد السياسي (النقود والنظم النقدية)، دار الفكر العربي، بيروت ١٩٨٩.

٢٢ ـ عطوي، د. فوزي: القانون التجاري، دار العلوم العربية، بيروت ١٩٨٦.

٢٣ ـ عطوي، د. فوزي: التشريع الضريبي اللبناني بين النظرية والتطبيق، الأكاديمية اللبنانية للكتاب، بيروت ١٩٨٥.

٢٤ ـ عواضة، د. حسن ود. عبد الرؤوف قطيش، دار الخلود ـ بيروت ١٩٩٥.

٢٥ ـ فرحات، د. فوزات: المالية العامة: التشريع الضريبي العام، مؤسسة بحسون ـ بيروت، ١٩٩٧.

٢٦ ـ القاضي، د. عبد الحميد: انقضاء ضرائب التركات، مجلة كلية التجارة في جامعة الاسكندرية، يناير ١٩٧٠.

٢٧ ـ قطيش، د. عبد الرؤوف: الضريبة على القيمة المضافة، تشريعاً وتطبيقاً، دار الخلود، بيروت، ٢٠٠٢.

٢٨ ـ الكركي، د. سامي أحمد: التهرب الضريبي وعوائق مكافحته في الأردن. أطروحة دكتوراه دولة في القانون العام، بإشراف الدكتور فوزي عطوي، نوقشت يوم السبت في ١٠/٢/٢٠٠١ في كلية الحقوق والعلوم السياسية والإدارية في الجامعة اللبنانية ـ بيروت.

٢٩ ـ المحجوب، د. رفعت: المالية العامة، ج ٢، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٦٩.

٣٠ ـ محفوظ، د. مهدي: علم المالية العامة والتشريع الضريبي، بيروت ١٩٩٤.

٣١ ـ نور، د. أحمد: مبادىء المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية، القاهرة ١٩٧٣.

ثانياً ـ القوانين والمراسيم الاشتراعية والمراسيم:

٣٢ ـ الدستور اللبناني لعام ١٩٢٧، والتعديلات الدستورية بتاريخ ٢١/٩/١٩٩٠.

٣٣ ـ قانون ضريبة الدخل اللبناني (القديم) الصادر في ٤/١٢/١٩٤٤.

٣٤ ـ قانون ضريبة الدخل اللبناني (المرسوم الاشتراعي ١٤٤ تاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩) وتعديلاته حتى قانون موازنة ٢٠٠٣.

٣٥ ـ التشريع الضريبي المصري (القانون رقم ٤٤ تاريخ ٢٣ يناير ١٩٣٩).

٣٦ ـ قانون ضريبة الدخل السوداني رقم ٦٥/ ١٩٧١.

٣٧ ـ القانون المصري رقم ٨ لسنة ١٩٧٣ (استحداث نظام البطاقة الضريبية).

٣٨ ـ قانون ضريبة الأملاك المبنية الصادر في ١٧/ ٩/ ١٩٦٢ وتعديلاته حتى قانون موازنة ٢٠٠٣.

٣٩ ـ قانون المحاسبة العمومية الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ١٣/ ١٢/ ١٩٦٣.

٤٠ ـ قانون ضريبة الأراضي المؤرخ في ٢/ ١٢/ ١٩٥١ وتعديلاته.

٤١ ـ قانون ضريبة التحسين على الزيادة في قيمة العقارات الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٨٨ تاريخ ٦/ ١٢/ ١٩٧٧ وتعديلاته.

٤٢ ـ قانون رسم الانتقال (المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٦ تاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٧٩) وتعديلاته.

٤٣ ـ قانون الموجبات والعقود الصادر في ٩/ ٣/ ١٩٣٢.

٤٤ ـ قانون الملكية العقارية (القرار رقم ٣٣٣٩ تاريخ ١٢/ ١١/ ١٩٣١).

٤٥ ـ قانون إنشاء السجل العقاري (القرار رقم ١٨٨ تاريخ ١٥/ ٣/ ١٩٢٦).

٤٦ ـ قانون ٥ شباط ١٩٤٥ (إعفاء المشروعات الجديدة لغايات الإنماء الصناعي في لبنان).

٤٧ ـ قانون ٢٢ أيار ١٩٦٧ (منح إعفاءات ضريبية للمؤسسات الصناعية في لبنان).

٤٨ ـ قانون ٥ آذار ١٩٧٢ (أصول منح الإعفاءات الضريبية لأغراض الإنماء الصناعي في لبنان).

٤٩ ـ قانون النقد والتسليف وإنشاء المصرف المركزي تاريخ ١/ ٨/ ١٩٦٣ .
٥٠ ـ قانون الإسكان بتاريخ ٨/ ١٢/ ١٩٦٥ .
٥١ ـ قانون ضريبة الملاهي رقم ٥٢/ ٦٥ تاريخ ١/ ١٠/ ١٩٦٥ الذي أُلغي بالمرسوم الاشتراعي ٦٦ تاريخ ٥/ ٨/ ١٩٦٧، وعدل بالمرسوم الاشتراعي رقم ٢٣ تاريخ ١٤/ ٦/ ١٩٨٣ والقانون رقم ٢٨٠ تاريخ ١٥/ ١٢/ ١٩٩٣ والقانون رقم ٢٨٦ تاريخ ١٢/ ٢/ ١٩٩٤ والقانون رقم ٤٠٩ (قانون موازنة ١٩٩٥).
٥٢ ـ قانون العقوبات اللبناني. الصادر بالمرسوم الاشتراعي رقم ٣٤٠ تاريخ ١/ ٣/ ١٩٤٣ .
٥٣ ـ قانون رسم الطابع المالي (المرسوم الاشتراعي ٦٧ تاريخ ٥/ ٨/ ١٩٦٧).
٥٤ ـ قانون الرسوم القضائية تاريخ ١٠/ ١٠/ ١٩٥٠ .
٥٥ ـ المرسوم ٢٨٢ تاريخ ١٢/ ١٢/ ١٩٥٩ (أصول تحصيل الضرائب المباشرة).
٥٦ ـ المرسوم ١٥٩٤٧ تاريخ ٣١/ ٣/ ١٩٦٤ (أصول الاعتراضات على الضرائب والرسوم).
٥٧ ـ اتفاقية تلافي الازدواج الضريبي بين لبنان وفرنسا بتاريخ ٦/ ٨/ ١٩٦٢ .

ثالثاً ـ المراجع الأجنبية:

58 - EDGARD, ALLIX: Traité élémentaire de sciences des finances et de législation financière française, Paris 1931.
59 - BROCHIER, M.: Structures nationales et systèmes fiscaux, R. S. L. F, s. d.
60 - BUEHLER, Alfred, G: Essay (The cost and benefit Theory), w. d.

61 - DALTON, H.: Principles of public Finance, London 1947.
62 - DEFAUVILLE, in «Economiste Français», Paris, septembre 1833.
63 - DUVERGER, Maurice: Finances publiques, 5 ème éd., Paris 1965.
64 - Ecole Nationale des impôts (Paris): Impôts sur les revenus, T. 1, Paris 1969.
65 - GAUDEMET, Pierre, Marie: Précis de finances publiques, Paris 1970.
66 - GROVES, Harold, M: Financing government, New York 1965.
67 - HIMADEH, Raja S.: The fiscal system of Lebanon, Khayat's Library, Beirut 1961.
68 - LAFERRIERE, J. et WALINE, M.: Traité élémentaire de science et de législation financière, Paris 1952.
69 - LAUFUNBERGER, H.: Traité d'économie politique et de législation financière, Paris 1949; Finances comparées, éd Sirey, Paris, 1957.
70 - MOUCHAWAR, Amine: Notice sur les impôts et les taxes au Liban, Imprimerie St Paul, Harissa (Liban) 1934.
71 - TIXIER, Gilbert: Cours de finances publiques comparées, Université du Caire, 1966.
72 - PAYSANT, André: Finances publiques, Masson, 3ème. éd. Paris, 1992.
73 - TROTABAS, Louis: Les finances publiques et les impôts en France, Paris 1953; Institutions financières, précis Dalloz, Paris 1960.
74 - WALD, H. P: the recent experience of the Republic of Korea with tax collection in kind, conference on agricultural taxation and economic development, Massachusetts, U.S.A. 1954.

الجزء الثاني

موازنة الدولة

فصل تمهيدي

الموازنة العامة

لم يعُد خافياً على أحد من المتهمين بالعلوم المالية أو المشتغلين في إطار التنظيم المالي أن أعظم الهواجس التي تساور أذهان المسؤولين الماليين، هو انتهاج سياسةٍ مالية رشيدة تتجلى، عادةً، وبصورة سنوية مضطردة، من خلال الموازنة العامة، بنفقاتها ووارداتها، سواء بسواء.

ولقد مرّت الموازنة العامة بمراحلَ، وشهدت تطوراتٍ كان من شأنها أن تعكس الدور التدخلي الإنمائي الكبير الذي وجدت الدولة نفسها مندفعة إلى النهوض به، بعد أن باتت الرفاهية الاجتماعية في طليعة مطالب الإنسان في هذا العصر، وهي رفاهيةٌ زائفةٌ، في مطلق الأحوال، ما لم يستطع الإنسانُ أن يتجاوز ظواهر المدنية المتقلبة ويبلغ جواهر الحضارة المتصلة، أبعاداً وأعماقاً.

ولا ريب في أن التعرض لموضوع السياسة المالية وللاتجاهات الحديثة في موازنة الدولة، يستلزمُ، بادىء ذي بدء، وبشكل أساسيّ رئيس، البحث في الجوانب الفنية التي تكفل الوصول إلى دقة تقدير أرقام النفقات العامة، وأرقام الواردات العامة في الموازنة.

لكن التساؤل البديهي الأول الذي يتبادر إلى الذهن هو التالي: أليس البحثُ عن هذه «الجوانب الفنية» لوناً من المغامرة التي لا يمكن إدراك محاذيرها سلفاً، خصوصاً وأن المطلوب هو الوصول إلى دقّة تقديرات الموازنة؟

إنَّ الجمع بين عبارتَي «الدقّة» و«التقدير»، وإن انطوى لفظياً على معنَيْين متناقضين، إلاّ أنه في مجال الحديث عن موازنة الدولة ينطوي أيضاً على صعوبة قد تُبلغ أحياناً حدود الاستحالة، إذْ كيف يمكن أن يكون المرء دقيقاً، إذا كان العمل المنوط به عملاً تقديرياً يتَّسع لكل ألوان المرونة، ويجيز التخمين والتعديل والاستدراك والإضافة والتدوير، رغم أن الموازنة، في النتيجة النهائية، هي أرقامٌ حسابية ينبغي، من حيثُ المبدأ، أن تكون محدَّدةً وثابتةً، وأن تكون بالتالي بعيدةً عن التقدير والتخمين؟!.

وأسارعُ فأستدرِكُ، لئلاّ يُساء فهمي، مؤكداً أن الموازنة، وإنْ تكُن كما وصفتُها منذ قليل، أرقاماً حسابية على الصعيد المبدئي، إلاّ أنها لا تنطوي على هذه الصورة الظاهرية وحسب، وإنّما هي تنطوي أيضاً على معنى جوهري لكونها تعكسُ السياسة المالية للدولة في مختلف قطاعات الاقتصاد والأمن والدفاع والتربية والسياحة والزراعة والتجارة والاجتماع وما إليها. ولما كانت هذه القطاعاتُ هي قطاعات متحركة، اتّساعاً وانكماشاً، ثم لما كانت الظروف الداخلية للدولة، أو الخارجية المحيطة بها هي أيضاً متحركة، اتساعاً وانكماشاً، فقد أصبح من غير المعقول أن لا تتأثر موازنة الدولة، إنفاقاً ومواردَ، بحركة القطاعات المختلفة، وبتغيُّر الظروف الداخلية والخارجية، ولا سيما أن المجتمع الدولي لم يعُد يسمح للدولة، أية دولة، بالانكماش على ذاتها، أو التقوقع ضمن حدودها، وإلاّ قضَتْ على نفسها بالعُزلة عن العالم، وهي في مطلق الأحوال عُزلَةٌ نظريّة افتراضيَّة لم يتحقق مثلها إلاّ في فتراتٍ نادرة من التاريخ الإنساني السحيق!.

أتصوَّرُ الآن أن ثمة سؤالاً يُطْرَح، بعدُ: إذا كان التناقضُ قائماً بين معنَيي «الدقة» و«التقدير»، فما هي الجدوى العلمية من الحديث عن

جوانبَ فنيةٍ تحيط بموضوع ينطوي على تناقض بين معنيين؟ وهل لأجل هذا ينعقد البحثُ في موازنة الدولة؟.

وأُجيبُ بغير مداورة: إنَّ فلسفة أي نظام، مالياً كان أو غيرَ مالي، هي إيجاد التكامُل بين المتشابهات أو إيجادُ التوافُق والتّناسُق بين المتناقضات. فلو كانت الموازنةُ خاضعةً لمقاييس الدقة التامة، وبصورة مطلقة، أو لو كانت الموازنة، على العكس من ذلك، تنطوي على حدٍّ أدنى من الحقيقة، لما كانت ثمة حاجةٌ ـ والحالُ تلك ـ إلى قيام نظامٍ ماليّ، ولما كانت ثمة حاجة بالنظام المالي إلى رسم سياسة مالية تبيّنِ حدود الإنفاق أو حدود الجباية، ناهيك بالموارد العامة في موازنة الدولة.

وفيما أحسبُ أنني بما قدَّمتُ، لم أخرُجْ كثيراً من المتون إلى الهوامش، ففي يقيني أنها إيضاحات لا غنى عنها من أجل رسم الإطار السليم للعناوين الكبيرة التي سوف نعرضُ لها في كثير من الإيجاز الذي لا يحتملُ تفصيلاتٍ وشروحاً نظريّة لا سبيل إلى بسطها في هذا المقام.

وفي ضوء ما أسلفت، فإني أتصوّرُ أن دَرْسَ أوضاع موازنة الدولة النامية، وذلك شأن الغالبية الساحقة من الدول العربية الشقيقة، يحتّم علينا ألاّ نتوقف عند حدود الفكر المالي الكلاسيكي، وإن تكُن معرفة هذا الفكر أمراً لازماً لا غنى عنه، وإنّما علينا أن نتجاوز تلك الحدود الكلاسيكية التي لم يخلُ من رسمها مؤلَّفٌ من المؤلفات المالية، إلى نوع من المقارنة وبالتالي المؤالفة بين النظرية والتطبيق، آخذين بعين الاعتبار ظروفاً اقتصادية واجتماعية قد تكونُ قائمةً في مكان معيَّن، فلا ينسحبُ عليها حكمُ ظروف أخرى قائمة في مكان آخر، وإنّما تُستَحدَثُ أحكامٌ ملائمةٌ لها، وإن تكُنْ هذه الأحكامُ بدورها غير ملائمة لظروف بلدٍ آخرٍ، نامياً كان ذلك البلد أو متقدماً أو متخلفاً.

وأحسبُ أن هذه بديهياتٌ لا تحملُ جديداً بمقدار ما تنطوي على استذكار للحقائق التي غالباً ما تغيبُ عن أفكار المنظّرين الماليين الذين تتناهى بهم شطحاتُ الفكر أحياناً، فيبتعدون عن أرض الواقع، ويفاجأون بعد ذلك ـ ويجبُ أن يُفاجَأوا ـ بأنَّ ما يقدّمونه من مبادىء أو من حلول قد يكون صالحاً في حَدّ ذاته، وقد يكون مثالياً يذكّرنا بجمهورية أفلاطون، وبمدينة الفارابي الفاضلة، ولكنه لا يبدّل واقعةً من وقائع الدولة، ولا يقدّمُ حلاً واحداً لمشكلة من مشكلاتها الاقتصادية.

وبعدُ ـ فإننا إذ نتصدّى لبحث «السياسة المالية والاتجاهات الحديثة في موازنة الدولة»، فلأنَّ الظروف النظرية والتطبيقية التي أُتيحت لنا، من خلال التدريس الأكاديمي في كليتي الحقوق وإدارة الأعمال في الجامعة اللبنانية والجامعة الإسلامية في لبنان وكلية الشريعة الإسلامية وفي المدرسة الحربيّة وكلية القيادة والأركان والمعهد الوطني للإدارة والإنماء بمجلس الخدمة المدنية، ومن خلال المشاركة العَمَلية في إعداد الموازنة وفي مراقبة تحقق الواردات، ومراقبة نفقات المؤسسات العامة في لبنان، قد يسّرت أمامنا سبيل التعمق في معرفة الجوانب الخفية التي تحيط بإعداد موازنة الدولة والموازنات الملحقة بها والمستقلّة، أي في صحة تقدير نفقاتها ووارداتها، وهو ما تطمحُ هذه الدراسة إلى تبيانه على المستويين النظري والتطبيقي. وفي حسباننا أن الحديث عن السياسة المالية، متجسّدةً خصوصاً في الاتجاهات الحديثة لموازنة الدولة، إعداداً وإقراراً وتنفيذاً ورقابةً، لا يعفينا من التعرُّض لموضوعي السياسة المالية وقواعد الإصدار النقدي الجديد، والسياسة المالية والنظام الضريبي الجديد، حرصاً منّا على استكمال الجوانب الكفيلة بتقديم السياسة المالية بصورتها الشاملة، وهو ما تطمحُ هذه الدراسة إلى تبيانه على المستويين النظري والتطبيقي.

الفصل الأول

السياسة المالية

١ ـ تمهيد:

ليس للباحث في «السياسة المالية» التي تنتهجها الدولة أن يُغفل موضع هذه السياسة المالية من السياسة الاقتصادية، وليس له أيضاً أن يُغفل موقع السياسة الاقتصادية نفسها من مجمل المهام التي باتت الدولة الحديثة تنهض بها في مختلف المجالات. فإن هو أغفل تبيان الموقعين معاً، كتب لمحاولته أسباب إجهاضها قبل أن تبدأ.

لقد بات واضحاً، الآن، أن الدولة الكلاسيكية التي عُرفت على العموم باسم الدولة الدَّرَكِيّة أو الحارسة L'Etat Gendarme قد أخلَت موقعها نهائياً للدولة العناية L'Etat Providence.

لقد كان أقصى طموح المواطنين في الماضي أن تؤمن الدولةُ الأمنَ والعدالة والدفاع، فاقتصرت مهامها آنذاك على إنشاء القوات المسلحة، من رجال أمن، في الداخل، وجيش يحمي حدود البلاد، وعلى إنشاء قضاء يقيم العدل بين الناس.

لكن التطوُّرات المتلاحقة التي شهدتها أواخرُ القرن التاسع عشر، وما تزال متلاحقةً ونحنُ الآن في مطالع القرن الحادي والعشرين، حتَّمت على الدولة الحديثة أن تنتهج سياسةً تدخلية وإنمائيةً واسعة، الأمرُ الذي يفسّرُ لنا، ببساطة متناهية، الأسباب التي تدعو الدولة إلى طلب الكثير من المواطنين لأن المواطنين يطلبون الكثير من الدولة، وهذا ما ينعكس

بوضوح على ضخامة الأرقام المضطردة في الموازنة العامة، سواءٌ لجهة النفقات أو لجهة الواردات، وقديماً قيل: «إن خزانة الدولة جيوب رعاياها أو جيوب مكلّفيها»!

٢ ـ السياسة الاقتصادية والسياسية المالية:

بحكم الدور التدخلي والإنمائي الواسع الذي يستدعيه نهوض الدولة ـ العناية بمهامها المتعدّدة، كان لا بُدَّ لهذه الدولة، إذن، أن تتبنّى خطةً اقتصاديةً واضحةً تستوحي منها سياستها المالية التي يفترضُ أصحاب القرار السياسي في الدولة أنّها كفيلةٌ بتعزيز مختلف المرافق الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والأمنية وما إليها.

وسواءٌ انتهجت الدولة نظاماً اقتصادياً ليبرالياً حراً ـ وهو نظامٌ بات في ذمة التاريخ ـ أم انتهجت نظاماً اقتصادياً تخطيطياً موجهاً، فممّا لا ريب فيه أن مضيَّها في تطبيق سياستها المالية يستوجب، عملياً، استخدام الوسائل المالية المتاحة لها، وهي وسائلُ تتبايَنُ بِتَبَايُنِ الوضع الاقتصادي الذي تمرُّ به الدولة، عاماً بعد عام، ما بين ازدهار اقتصادي أو انكماش يعرقل حركتي الإنتاج والاستهلاك، ويعطّل مَسَار الدورة الاقتصادية في البلاد.

من هُنا أن السياسة المالية التي تشكل الوجه العملي الأساسي للسياسة الاقتصادية هي التي تحكم وضع الموازنات العامة، وبالتالي فهي التي تحكم تقدير نفقات الدولة ووارداتها العادية والاستثنائية، وتبرّرُ الأسباب التي تدعو إلى ضغط النفقات أو إلى التبسُّط فيها، وإلى تخفيف العبء الضريبي أو زيادته على كاهل المكلف، الأمر الذي يستدعي في معظم الدول المتمدّنة والحريصة على مفاهيم الديمقراطية والسيادة الشعبية أن يقترن مشروع الموازنة العامة بما يُعرف باسم خطاب الموازنة أو الفذلكة

التفسيرية أو الأسباب الموجبة، حيث يوضح وزير المالية أمام المجلس النيابي معالم السياسة الاقتصادية والمالية التي أوجبت إعداد الموازنة العامة على النحو الذي قُدِّمت به إلى المجلس.

وفي هذا الصدد فإن المادة ١٨/الفقرة الثانية من قانون المحاسبة العمومية الموضوع موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠ ـ ١٢ ـ ١٩٦٣ تنص على ما يلي: «. . . ويقدّم وزير المالية إلى السلطة التشريعية، قبل أول تشرين الثاني، تقريراً مفصلاً عن الحالة الاقتصادية والمالية في البلاد، وعن المبادىء التي اعتمدتها الحكومة في مشروع الموازنة». وقد جاءت هذه المادة معطوفة على المادة ١٧ ونصها: «يقدّم وزير المالية مشروع الموازنة إلى مجلس الوزراء قبل أول أيلول مشفوعاً بتقرير يحلِّل فيه الاعتمادات المطلوبة، والفروقات الهامة بين أرقام المشروع وبين أرقام السنة الجارية».

وكان قانون المحاسبة العمومية السابق (المرسوم الاشتراعي رقم ١١٧ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩) ينص في المادة ١٦ منه على ما يلي:

«يعرض وزير المالية، قبل أول أيلول، مشروع الموازنة على مجلس الوزراء مشفوعاً بفذلكة تفسيرية تتضمن:

١ ـ بياناً عن الحالة الاقتصادية والمالية في البلاد.

٢ ـ بياناً عن سير الواردات والنفقات في السنة الجارية.

٣ ـ بياناً عن السياسة المالية التي تنوي الحكومة اتباعها في السنة التالية، والمشاريع والإصلاحات التي تنوي تحقيقها في شتى الميادين.

٤ ـ إيضاحات وافية عن الأرقام الواردة في جداول الموازنة وعن الفروق الظاهرة فيها».

ومن خلال المقارنة بين نصوص قانون المحاسبة العمومية الحالي والقانون السابق، يتضح أن النص السابق (المادة ١٦) كان أكثر وضوحاً وتفصيلاً عندما طلب في الفقرة (٣) «بياناً عن السياسة المالية التي تنوي الحكومة اتباعها في السنة التالية، والمشاريع والإصلاحات التي تنوي تحقيقها في شتى الميادين»، وإن يكن وزير المالية يقدم هذا البيان، حتى في غيبة النص الذي كان وارداً بوضوح في القانون السابق.

٣ ـ السياسة المالية والتوازن الاقتصادي:

والحقيقة أن الدولة التي لم تَعُد تقف على الحياد بالنسبة إلى القضايا الاقتصادية والاجتماعية خصوصاً، باتت في مَسيس الحاجة إلى رسم سياساتها المالية في إطار الاقتصاد الوطني العام، خصوصاً وأن الأعباء المالية التي نسميها (واردات) أصبحت اليوم تلتهم ما يزيد على ثلث الدخل الوطني؛ ولذلك فإنَّ اقتطاع هذا الحجم، كضرائب ورسوم وما إليها، من الثروة القومية، ومن ثَمَّ إنفاقه كما تقضي كتلة «النفقات» في الموازنة العامة، من شأنهما أن يُحدِثا آثاراً هامةً على الأوضاع الاجتماعية للمكلفين من جهة، وعلى الأوضاع النقدية والتجارية والصناعية، في سوق الإنتاج والاستهلاك معاً، من جهة ثانية.

ولقد كان هَمُّ الدولة التقليدية الحارسة أن تحقق التوازن بين النفقات والواردات، وهو توازنٌ كلاسيكي، لم يكُن يوماً أكثر من توازُنٍ رقميّ، حسابي[١]. ومع الزمن تجاوز «التوازُن» هذا المفهوم الحسابي الصّرف، وغدا مندرجاً تحت عنوان «التوازن الاقتصادي العام»، لأن التوازن

(١) د. فوزي عطوي، الاقتصاد العام: الواردات السيادية والاقتصادية في الموازنة العامة، الأكاديمية اللبنانية للكتاب ـ بيروت ١٩٩١ ـ ص ٣٥.

الحسابي وحده كان يضطر الدولة إلى انتهاج إحدى السياستين الماليتين والضريبيتَيْن التاليتين، وذلك تبعاً لازدهار الاقتصاد أو انكماشه:

أ ـ **ففي ظل الازدهار الاقتصادي**، كان الحرص على التوازن الحسابي يُحتّم على السلطة المالية اتباع إحدى الوسيلتين التاليتين:

ـ إمّا زيادة النفقات بنسبة زيادة الواردات.

ـ وإمّا إلغاء بعض الضرائب بنسبة إلغاء بعض النفقات.

وغنيٌّ عن البيان أن زيادة النفقات تستدعي اضطراد الازدهار، بحيث يتضخّم الإنتاج وترتفع الأسعار، كما أن إلغاء بعض الضرائب يؤدي إلى إعادة قسم من الواردات العامة إلى ميدان الاقتصاد الخاص الذي هو في غنى عنها، أصلاً. وهكذا يكون الحرص، بالوسيلتين المذكورتين، على التوازن الحسابي قد أضرَّ بالاقتصاد القومي، وحال دون العودة إلى التوازن الاقتصادي.

ب ـ **وفي ظل الانكماش الاقتصادي**، كان الحرص نفسُه على التوازن الحسابي يفرض على الدولة:

ـ إمّا تخفيض النفقات العامة.

ـ وإمّا زيادة الضرائب.

وفي هاتين الوسيلتين أيضاً إضرار بالاقتصاد القومي، لأن تخفيض النفقات في ظل الانكماش الاقتصادي المتردّي يعطل قدرة الدولة على القيام بمشاريع كبرى تؤمن العمل للمواطنين وتوفر لهم بذلك قدرة شرائية جديدة، وهو ما يستدعي حتماً زيادة الإنفاق لا تخفيضه.

كما أن اللجوء إلى زيادة الضرائب يؤدّي إلى استقطاع جزءٍ من

ثروات المكلفين يكونون في حاجة إليه، في ظل الانكماش الاقتصادي السائد الذي يستدعي تقديم ألوان التشجيع والمساعدة[١]، بدلاً من زيادة العبء الضريبي المرهق.

٤ ـ السياسة المالية والآثار الاجتماعية:

قد يكون من المستغرب في هذا السياق، أن نعرض للسياسة المالية والآثار الاجتماعية المترتبة عليها. ولكننا متى أدركنا أن السياسة الاقتصادية ومؤثراتها عموماً تنصب على ما في المجتمع من علاقات وتشابكات وتناقضات في كثير من الأحيان، أدركنا إلى أي مَدَىً يمكن أن تكون السياسة المالية بالذات، بما هي أداة فاعلة في يد الحكومات، ذاتِ تأثيرات عميقة على توازن العلاقات الاجتماعية.

وإذا كانت مساحة هذه الدراسة، والمنهج الذي أخذنا أنفسنا في إعدادها، لا يتيحان لنا بسط جوانب السياسة المالية والضريبية خصوصاً، وتأثيرها على الصعيد الاجتماعي، فإن في مقدورنا الاكتفاء بمثال واحد على هذه النقطة، من خلال التركيز على موضوع التركات والمواريث، وبالتالي على الضرائب المفروضة عليها بأسماء شتى، ومن بينها ما يُسمى في لبنان «رسم الانتقال».

ولسنا هنا لنعيد إلى الأذهان التأثير الاجتماعي الذي تركته أيلولة الإرث إلى الولد البكر وحده، في أوروبا، في العصور الوسطى، وبالتالي إلى تكريس التمايز الطبقي الاجتماعي ـ الاقتصادي ـ السياسي حتى في العائلة الواحدة.

---

(١) د. خطار شبلي: العلوم المالية (الموازنة)، بيروت ١٩٦٢، ص ١٩٢ ـ ١٩٣.

فلمّا جاءت الأديان السماوية تحدِّد أنصبة الورثة من التركة، كانت تهدف، فيما تهدف إليه، إلى تحقيق أسباب العدالة والإنصاف التي لا تعني بالضرورة المساواة التامّة بين الورثة ذكوراً وإناثاً، وبالتالي إلى إعادة توزيع الثروة الأبوية بين الفروع والأزواج والأصول، إن وُجدوا، وبهذا تتوزع ضرائب التركة على الورثة، كلٌّ بحسب نصيبه من الإرث؛ وفي هذا التوزيع المضاعف ما يغني عن البيان لجلاء المؤثرات والنتائج الاجتماعية المترتّبة عليه. لا بل ذهب الباحثون[١] إلى أن الإرث يشكِّل عقدة أساسية في سلسلة الأوضاع الاقتصادية في الأُسَر، سواء بالنسبة لمن يُورِّث أو بالنسبة لمن ينتقل إليه الميراث. وهم يعزون إلى «العاطفة العائلية» ـ وهي بلا ريب عامل اجتماعي وإنساني أصيل ـ أسباب تكوين الناس تركاتٍ يخصِّصونها لأبنائهم وأحفادهم من بعدهم.

فإذا صحَّ ما ذهب إليه هؤلاء الباحثون، فهو لا ينفي في الوقت نفسه رغبة المورثين في توريث جميع المستحقين، كما لا ينفي قيام الدولة بتكليف هؤلاء الورثة، ولكن وفق سياسات مالية تزيد من نسبة الضريبة أو تنقص منها وفقاً للفلسفة الاقتصادية والمالية التي ينتهجها النظام السياسي في الدولة.

وفي هذا السياق نذكر أن النظام الضريبي اللبناني الجديد الذي

---

(١) يقول الباحثان لوك أروندال وآن لافيرار:

«L'héritage constitue un maillon essentiel de la chaîne des comportements économiques des ménages, aussi bien pour celui qui transmet que pour celui qui reçoit. L'affection familiale conduit les parents à constituer un patrimoine destiné à être légué à leurs descendants...» (Luc Arrondel et Anne Laferrère: Successions et Héritiers à travers les données fiscales, in Economie et Prévision, N° 100 - 101 - Paris 1991, P. 137).

حرص على تخفيض الضرائب لتشجيع عمليتي الادِّخار والاستثمار في آنٍ معاً، قد عمد إلى خفض معدلات رسم الانتقال، وإلى توسيع شطور التصاعُد، ورفع قيمة المبالغ المعفاة من الرسم، الأمر الذي جعل هذه التدابير ذات آثار إيجابية على مالية المكلف. وعلى سبيل المثال، فقد أُعفيت من الرسم حصة كل من الزوج والزوجة والأولاد والوالدين للقسم البالغ ٤٠ مليون ليرة بعد أن كان هذا الإعفاء مقتصراً فقط على ٢,٥٠ مليون ليرة.

وعلى سبيل المثال أيضاً، أُعفيت من رسم الانتقال حصة كل من الأخ والأخت البالغة ١٦ مليون ليرة، بعد أن كان الإعفاء المذكور لا يتجاوز مليون ليرة.

وإذا انتقلنا بعد ذلك إلى معدلات الضريبة، وجدنا أن المعدل أصبح ٣ بالمئة بالنسبة إلى المبالغ الخاصة لرسم الانتقال والبالغة ٣٠ مليون ليرة، وذلك بعد أن كان المعدل يبدأ بـ ٦ بالمئة حتى ١٠ ملايين ليرة وبـ ٧ بالمئة للمبالغ المتراوحة بين ١٠ و٢٠ مليون ليرة، وبـ ٨ بالمئة للمبالغ المتراوحة بين ٢٠ و٣٠ مليون ليرة.

وبذلك تناولت التعديلات الجديدة جميع حالات الإعفاء، ومعدلات الضريبة، ومبلغ الشطور المعتمة في التصاعد الضريبي، فضلاً عمّا تضمّنه النظام الضريبي الجديد من معدلات كثيرة، ولا سيما منها قيمة الغرامات بما يتناسب والتغييرات التي طرأت على القيمة الحقيقية للنقد الوطني.

٥ ـ السياسة المالية والاستقرار الاقتصادي:

ولعلّنا نستذكر في هذا المجال الموقفين المتباينين اللذين اتخذهما

كلٌّ من رائد المدرسة الاقتصادية الكلاسيكية آدم سميث[١] وجون ماينرد كينز[٢] رائد المدرسة الاقتصادية الحديثة (الكينزية):

أ ـ فقد كان آدم **سميث** صاحب فكرة **«اليد الخفية»** التي تسخِّر الفرد، وهو يعمل لصالحه الشخصي، لتحقيق صالح المجتمع. ومن هنا أنه كان من أشدّ المحبِّذين لتوازن الموازنة سنوياً[٣]، وذلك اعتقاداً منه بضرورة تحقيق التوازن المالي الحسابي الذي **يُفضي تلقائياً** إلى التوازن الاقتصادي، عند مستوى العمالة الكاملة[٤]، أو التوظف الكامل[٥].

ب ـ وأمّا **جون ماينرد كينز** الذي قاد هجوماً هائلاً على الاقتصاديين الكلاسيكيين فيما دعوا إليه من سياسات مالية، وائتمانية خصوصاً، فقد رأى أن الاقتصاد القومي يتوازن عند أي مستوى من مستويات العمالة، وقد يكون هذا المستوى أقلّ بكثير من مستوى العمالة الكاملة، كما قد يكون في بعض الأحيان عند مستوى أعلى من مستوى العمالة الكاملة. ولذلك فقد أصبح هدف السياسات الاقتصادية المالية بصفة عامة هو تحقيق **الاستقرار الاقتصادي** وليس مجرَّد **التوازن الاقتصادي**.

والمقصود بالاستقرار الاقتصادي هو تحقيق التوازن، عند مستوى

---

(١) يـراجـع: SMITH, Adam: The Wealth of Nation, the modern library N. 4. book V, chap III.

(٢) يراجع: KEYNES, john Maynard: General Theory of Employment, Interest and Money, London 1936.

(٣) د. حامد بد المجيد دراز: مبادىء الاقتصاد العام ـ دار النهضة العربية بيروت ـ ١٩٧٩ ص ٣٢٩.

(٤) د. عبد النعيم محمد مبارك: النقود والصيرفة والسياسات النقدية ـ الدار الجامعية ١٩٨٥ ص ٢٧.

(٥) دراز، ص ٢٤٠.

العمالة الكاملة غير المصحوب بارتفاع المستوى العام للأسعار. فمن الطبيعي، والحال هذه، القول بأن ميكانيكية تشغيل النظام الاقتصادي الحرّ تبقى عاجزةً، بمفردها، عن بلوغ هذا الهدف ما لم يتمّ اللجوء إلى سياسات عَمْدية منشِّطة، تتجلّى إمّا في السياسة المالية، وإمّا في السياسة النقدية، وإمّا فيهما معاً[1].

٦ ـ السياسة المالية والسياسة النقدية:

والواقع أنَّ لكلٍّ من السياستين المالية والنقدية مجال تأثيرها وأدواتها الخاصة:

أ ـ أمّا **مجال تأثير** السياسة النقدية فيتجلّى في **سوق النقد**، بينما يتجلّى مجال تأثير السياسة المالية في **سوق الإنتاج**.

ب ـ وبدورها فإن **الأدوات الخاصة للسياسة النقدية** تتجلّى في كلٍّ من:

١ ـ الإصدار النقدي الجديد.

٢ ـ سياسة السوق المفتوحة.

٣ ـ سياسة سعر الخصم.

٤ ـ سياسة الاحتياطي النقدي القانوني[2].

ج ـ وأمّا **الأدوات الخاصة للسياسة المالية**، فتتجلّى في الآتي:

١ ـ توقيت حجم الإنفاق وتحديده، وذلك وفقاً للأوضاع الاقتصادية والمالية، ووفقاً لزيادة الاستثمار والإنتاج والمداخيل.

٢ ـ إعادة توزيع المداخيل.

---

(١) مبارك، ص ٢٧٢.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٧٣.

٣ ـ تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق العدالة الضريبية، لجهة فرض الضرائب التصاعدية على الميسورين، وتخفيف الضرائب المباشرة وغير المباشرة عن أصحاب الدخل المحدود.

٤ ـ الإنفاق في الحقول الاجتماعية، لرفع مستوى المعيشة، والحدّ من البطالة، ورفع الحدّ الأدنى للأجور.

٥ ـ تشجيع القطاع الخاص، عن طريق الإعفاء الضريبي، وتقديم المعونات والضمانات المالية والمصرفية.

٦ ـ تنمية القطاعات والمناطق، وفق خطط مدروسة، وتحديد مصادر تمويلها[١].

٧ ـ السياسة المالية والتشريع المالي:

وإذا كان من شأن السياسة المالية أن تؤثر في الحياة الاقتصادية تأثيراً بالغاً يلاحظه الناس في وضوح تام، فإن وضع هذه السياسة موضع التنفيذ يستوجب استلهام النصوص الدستورية والقانونية القائمة، واستحداث النصوص التي تتطلَّبها السياسة المالية المتبعة، ولا سيما التشريعات الضريبية التي تحكم السياسة الضريبية، وهي في مطلق الأحوال الجزء الأكثر أهمية في السياسة المالية.

والحقيقة أن كل دولة متمدِّنة تحرص على تضمين تشريعاتها نصوصاً

---

(١) ذكرت هذه الأدوات الخاصة بالسياسة المالية في كتابنا «في الاقتصاد السياسي: النقود والنظم النقدية» دار الفكر العربي ـ بيروت ١٩٨٩، ص ٢٨٧، وفي مؤلف الدكتور عزمي رجب: المحاسبة العامة (١٩٧٠)، وفي مؤلف الدكتور حسن عواضة: المالية العامة (١٩٧٢)، وقد أثبتها عبد الأمير سلوم في كتابه «السياسات المالية والنقدية والمصرفية في لبنان» (١٩٩١) ص ١٢.

مالية تحكم سياسة هذه الدولة وترسم لها الخطوط العامة لنهجها في التأثير الاقتصادي.

فالدساتير تتضمَّن بعض المواد المتعلِّقة بشروط الجباية والإنفاق، وتحدِّد أحكام الموازنة العامة وكيفية إعدادها وإقرارها وتنفيذها ومراقبة تنفيذها، وكيفية تصديق قطع الحساب، وعقد القروض العامة، ومنح الامتيازات[1] وسواها، وهو ما تتكفّل به أحكام الدستور اللبناني.

وثمة إلى جانب الدساتير، عدد من **القوانين المالية**، **والتشريعات الضريبية**، والنصوص التنظيمية والتطبيقية العائدة لها، فضلاً عن المبادىء العامة **للقانون الإداري** التي تطبَّق على السلطة المالية كما تطبَّق على سائر السلطات الأخرى في الدولة.

٨ ـ السياسة المالية والنفقات العامة:

انطلاقاً من العلاقة القائمة بين السياسة المالية والتشريع المالي، ورغبة في تحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي، فإنَّ على السياسة المالية أن تحترم القواعد والأصول المتعلِّقة بالموازنة العامة لجهة النفقات والواردات على السواء.

فإذا عدنا إلى الدولة التقليدية التي كانت القاعدةُ فيها هي تحقيق التوازن في الموازنة بين النفقات والواردات، أو ما يُعبَّر عنه بالعبارتين المأثورتين: «الجباية بقدر الكفاية» و«الإحتياج حدُّ الخراج»، وجدنا أن ثمة قواعد وأصولاً كانت تُراعى في مجال الجباية والإنفاق، ومنها:

---

(١) وعلى سبيل المثال فإن المادة ٨٩ من الدستور اللبناني تنص على ما يلي: «لا يجوز منح أي التزام أو امتياز لاستغلال مورد من موارد ثروة البلاد الطبيعية أو مصلحة ذات منفعة عامة أو أي احتكار إلاّ بموجب قانون وإلى زمن محدود».

أ ـ عدم إحداث أية ضريبة إلاً برضى الشعب، مُمثَّلاً بنوابه.

ب ـ عدم اللجوء إلى القروض العامة أو الإصدار النقدي الجديد طالما أن في الإمكان استئداء الضرائب من المكلفين بدون أن يتجاوز تكليفهم بها حدود الطاقة والمقدرة، لئلاّ تضطرب الدورة الاقتصادية ويتعرقل الإنتاج الوطني.

ج ـ عدم تخصيص واردات معيَّنة لنفقات معيَّنة.

د ـ استئداء الضرائب والرسوم بأقل قدر ممكنٍ من النفقات.

هـ ـ حياد الدولة في الحياة الاقتصادية لكونها راعية لا تاجرة[١].

لكن تطوُّر الدولة الحديثة، على نحو ما أسلفنا، قد أثبت أنَّ السلطة المالية لم تَعُد الآن في وارد مراعاة الكثير من تلك القواعد. ولسوف يتضح لنا عندما نبحث في المبادىء العامة للموازنة أن مواطن الشذوذ على تلك المبادىء أصبحت من الكثرة والتعدُّد بحيث يُخيَّل إلينا أن القاعدة باتت تشكِّل الشذوذ وأن الشذوذ بات يشكِّل القاعدة بحكم اضطرار الدولة ـ العناية الحديثة إلى النهوض بمهامها التدخلية الاقتصادية والإنمائية في جميع مجالات الاقتصاد والاجتماع.

٩ ـ السياسة المالية والواردات العامة:

وكما هو شأن النفقات العامة، فكذلك شأن الواردات العامة التي لا بُدَّ للدولة الحديثة أن تراعي إمكانيات فرضها وجبايتها، خصوصاً وأن نفقات الدولة الحديثة باتت تركض صعوداً، مما يستدعي اضطراداً مماثلاً

---

(١) وردت هذه القواعد في كتاب الرئيس فارس الخوري (موجز المالية العامة)، وفي كتاب د. رشيد الدقر (المالية العامة) وقد أثبتها د. حسن عواضة في كتاب (المالية العامة) ١٩٨١ ـ ص ١٩ وما بعدها.

في تأمين الواردات لأجل تغطيتها!.

ومن المعلوم أن الواردات العامة على نوعين:

أ ـ **الواردات العادية**، وهي تتمثّل خصوصاً في مداخيل الدولة في أملاكها ومن المشاريع التي تستثمرها أو تحتكرها، وفي الضرائب والرسوم.

ب ـ **الواردات الاستثنائية**، وتتمثل بدورها في كل من القروض العامة، والإصدار النقدي الجديد[١].

ومن البديهي القول إنَّ لتقدير الواردات كما لتقدير النفقات، أصولاً فنّـية ينبغي أن تتبعها السلطة المالية من أجل تأمين المزيد من العدالة في توزيع الأعباء العامة على المكلفين، وفي تحقيق الصالح العام الذي يشمل أوسع شريحة ممكنة من المواطنين. ومن هنا تعزيز الضرائب المباشرة أو تعزيز الضرائب غير المباشرة، وفقاً للسياسة المالية والضريبية المتبعة في دولةٍ دون دولة أخرى.

وفي هذا الإطار، لا بُدَّ من التنبيه إلى أن إساءة تقدير النفقات أو إساءة تقدير الواردات، من شأنهما أن يورّطا الدولة في محاذير تترتَّب عليها نتائج مالية واقتصادية سلبية خطيرة. وفي هذه الحال، قد تضطر الدولة إلى اللجوء لمزيد من الواردات الاستثنائية كالقروض أو الإصدار النقدي الجديد، وفي هذا ما يحتّم على الدولة أن تتبع في وضع الموازنة سياسة رشيدة قابلة للتطبيق.

والواقع أن السياسة المتعلّقة بالموازنة تكون موازنةً مقبولةً ومُدعَّمةً فعلاً إذا كان من شأنها أن تبرىء ذمة الدولة ـ في حالة اللجوء إلى القروض مثلاً ـ وأن تضمن بالتالي كون الديون المترتبة عليها لن تتضاعف بوتيرةٍ

(١) عطوي، ص ٢٨.

مبالغٍ فيها بحيث أن الدولة نفسها غير قادرة على الوفاء بها.

على أن عدم توفر سياسة للموازنة، مقبولة ومدعَّمة، لن يؤدِّي حكماً إلى إفلاس الدولة لأنها تظل قادرة على اتباع الأساليب التي تساعدها على إعادة تدعيم موقفها، إذ تستطيع أن ترفع النسب الضريبية أو أن تخفض الإنفاق العام، لا بل أن تفتعل عن طريق الإصدار النقدي الجديد، تضخماً نقدياً يخفض القيمة الحقيقية لديونها[١].

١٠ ـ خاتمة:

ولا ريب في أن موضوع السياسة المالية يحتمل المزيد من الدراسة التي لا تتسع لها الصفحات المحدودة والمحكومة بحجم هذا الكتاب. لكننا سوف نحاول، في الفصلين الأخيرين، التوقف مطوَّلاً أمام «السياسة المالية والنظام المالي والضريبي الجديد»، والإصلاح الامالي من خلال الموازنة العامة».

---

(١) يقول إريك جوندو:

«Une politique budgétaire est «soutenable» si elle assure à terme la solvabilité de l'Etat, c'est-à-dire si elle garantit que la dette ne croîtra pas dans des proportions excessives telles que l'Etat ne puisse plus assurer son remboursement. Par ailleurs, l'absence de «soutenabilité» n'implique pas une banqueroute assurée de l'Etat. Celui-ci peut, bien sûr, procéder à des ajustements permettant le retour à une situation «soutenable»: il peut pour cela accroître son niveau d'imposition ou réduire ses dépenses, voir provoquer, par émission monétaire, une inflation réduisant la valeur réelle de sa dette (Erice JONDEAU: La soutenabilité de la politique budgétaire, in Economie et Prévision, N° 104, Paris 1992, P. 1).

الفصـل الثاني

خصائص الموازنة العامة

١ ـ الموازنة لا الميزانية:

لا بُدَّ، قبل التصدِّي المباشر لموضوع هذه الدراسة، من وضع الأمور في نصابها الصحيح، لأن عدم توخي الدقة في استعمال المفردات قد يُفضي بنا إلى أخطاءٍ ومحاذير ينبغي إعفاء البحث والباحث منها؛ ومن هنا أن علينا استخدام لفظة «الموازنة» بمعنى «Budget» لا «الميزانية» بمعنى «Bilan»، عندما نتحدَّث عن «الصك التقديري التفصيلي» المعتمد من السلطة المختصة، لنفقات الدولة ولوارداتها العامة، خلال مدة مقبلة من الزمان، غالباً ما تُحدَّد بسنة واحدة.

وإذا كان بعض الباحثين في العلوم المالية يستعملون عبارة «ميزانية الدولة» بدلاً من «موازنة الدولة»، فإن ذلك الاستعمال غير الدقيق للعبارتين يؤدِّي إلى محذور الخلط بين **الوضع الحسابي المستقبلي** للقطاع العام، **والوضع الحسابي الماضي** للقطاع الخاص؛ فضلاً عن أن «موازنة الدولة»، بالمعنى الحرفي للكلمة، تفترض التوازن بين الواردات والنفقات، بينما «الميزانية» في نطاق النشاط الخاص تحتمل الربح والخسارة، فَتُشِيلُ كفَّةً وترجِّحُ كفَّةً، وذلك ليس من الأهداف الأساسية التي ترمي إليها الدول في رسم حدود موازناتها العامة.

وليس في نيَّتي الآن أن أخوض في تسلسلٍ تاريخي لتطوُّر مفهوم الموازنة العامة، منذ أن صدرت «قائمة الحقوق» في إنجلترا عام ١٦٨٨

إلى أن أصبحت الموازنة الآن، وفي غالبية الدول، الأداة الرئيسَة، في يد السياسة المالية لتحقيق الرفاهية والنموّ الاقتصادي والعدل الاجتماعي، وإنما أكتفي بتقديم نصَّين من دولتين: إحداهما متقدِّمة هي «**فرنسا**»، والثانية نامية هي **لبنان**»، لكي أجْلُوَ الفكرة الصحيحة عمّا آلت إليه الموازنة العامة في العصر الحديث:

أ ـ ففي **المرسوم الفرنسي** الصادر بتاريخ ١٩ حزيران (يونيو) ١٩٥٦، عُرِّفت الموازنة بأنها: «الصيغة التشريعية التي تُقدَّر بموجبها أعباء الدولة وارداتها، ويؤْذَن بها، ويقرِّرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبِّر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية».

ب ـ وفي **قانون المحاسبة العمومية** اللبناني (الموضوع موضع التنفيذ بموجب المرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠ ـ ١٢ ـ ١٩٦٣)، عُرِّفت الموازنة بأنَّها: «صَكٌّ تشريعي تُقدَّر فيه نفقات الدولة وارداتها عن سنة مقبلة، وتُجاز بموجبه الجباية والإنفاق».

فمن خلال هذين النصَّين الفرنسي واللبناني، يتَّضح مدى التشابه في تعريف الموازنة الحديثة، وإن كان القانون الفرنسي أكثر تفصيلاً من القانون اللبناني، إذ أورد وصف قانون الموازنة بأنه «الذي يعبِّر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية».

وفي ضوء ما تقدَّم، نعالج فيما يلي خصائص الموازنة أو صفاتها على وجه عام.

٢ ـ خصائص الموازنة:

تتصف الموازنة بعدد من الخصائص أو الصفات التي تتلخَّص بكونها تقديرية، وقانونية، وبكونها تتضمَّن الإجازة بالجباية والإنفاق، فضلاً عن

تحديدها الزمني، وإيلائها الأولوية للنفقات على الواردات، وهو ما نفصِّلُه فيما يلي:

أ ـ **إنَّ للموازنة صفة تقديرية أو تخمينية**، وذلك أنها تُحضِّر لسنة مقبلة، وتحضيرها يجري عادةً في أواسط السنة السابقة، ولذلك يصعبُ تحديد ما سوف يُبذَل من نفقات، أو ما سوف يُجبى من واردات، بصورة دقيقة أو شبه دقيقة، وهو ما سوف نعود إلى بسطه بمزيد من التفصيل فيما بعد.

ب ـ **إنَّ للموازنة صفة قانونية**، وذلك لكونها تنطوي، من جهة، على موافقة السلطة التشريعية (البرلمان) على تقدير مجموع النفقات والواردات السنوية، وتنطوي من جهة ثانية على إذنِ تلك السلطة للسلطة التنفيذية بالإنفاق في حدود الاعتمادات المُقدَّرة والمُرصَدة في الموازنة العامة، وبتحصيل الواردات المقدَّرة، وفقاً للأصول والإجراءات القانونية المقرَّرة، كل ذلك في حدود السنة التي وُضعت الموازنة العامة من أجلها.

والحقيقة أن الصفة القانونية للموازنة هي صفةٌ شكلية، لكونها مستمدَّة من السلطة التشريعية، لكنها من حيث الموضوع لا تُعتبر «قانوناً»، وذلك لأن القانون، وبهذا المعنى، ينطوي على قواعد دائمة، بينما الموازنة لا تعدو كونها عملاً إدارياً خاصاً يرمي إلى تنفيذ قوانين معتمدة من قبل، وما صفتها «القانونية» إلاَّ لكونها تقترن بموافقة السلطة التشريعية.

ومن هنا اتجاه علماء المال إلى وصف الموازنة بأنها صكٌّ أو وثيقة أو سند أو عمل إداري بحت؛ ومن هنا أيضاً اتجاه بعض الباحثين إلى القول بأن الأصحَّ هو تسمية الموازنة: «برنامج عمل» يُعرض على السلطة التشريعية، وتُخمَّنُ فيه النفقاتُ والوارداتُ تخميناً يخالفه الواقع في غالب الأحوال.

ونشيرُ، في هذا الصدد، إلى أن التوسُّع في استعمال معنى «القانون» المُعطى للموازنة، كان يسمح لبعض الحكومات والمجالس النيابية في لبنان بحشر نصوصٍ قانونية لا علاقة لها بالموازنة، في سنواتٍ كثيرة. وقد بلغ التمادي في ذلك حداً حمل المشترع على التدخل، فنصَّ في المادة الخامسة من قانون المحاسبة العمومية المعدَّل بقانون ٣ أيلول (سبتمبر) ١٩٦٦ على ما يلي: «قانون الموازنة هو النص المتضمن إقرار السلطة التشريعية لمشروع الموازنة. يحتوي هذا القانون على أحكام أساسية تقضي بتقدير النفقات والواردات وإجازة الجباية، وفتح الاعتمادات اللازمة للإنفاق، وعلى أحكام خاصة تقتصر على ما له علاقة مباشرة بتنفيذ الموازنة».

وبهذه العبارة الأخيرة، قطع المشترع اللبناني الطريق على كل تمادٍ قد تلجأ إليه السلطتان التشريعية أو التنفيذية لتمرير قوانين «مسلوقة» لا علاقة لها بالموازنة العامة للدولة، وأعاد بالتالي إلى الموازنة صفتها القانونية الشكلية وكونها تتضمَّن إلى جانب القانون الشكلي، الجداول الإجمالية والتفصيلية الملحقة به (المادة ٤٠ من المرسوم الاشتراعي ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠ ـ ١٢ ـ ١٩٦٣).

ج ـ إن للموازنة صفة الإجازة بالجباية والإنفاق، وذلك أنَّ تصديق السلطة التشريعية على تقديرات النفقات والواردات، كما وردت في مشروع الموازنة المُعَدُّ من قِبَل السلطة التنفيذية لا يُعطي الموازنة قوّة النفاذ، ما لم يشمل التصديق أيضاً الإجازة للسلطة التنفيذية بجباية الموارد والإنفاق على الأعباء العامة.

ولا بُدَّ في هذا المقام من الإشارة إلى التميز[1] الذي يلحظُهُ علماء

---

(١) د. منيس أسعد الملك: اقتصاديات المالية العامة، دار المعارف بمصر ١٩٦٥، =

المالية بين إجازة **الإنفاق** وإجازة **الجباية**، إذ يختلفُ نوعاً الإجازة في أمرين هامَّين:

أولاً: إنَّ **إجازة الإنفاق** لا يمكن أن تتعدَّى قيمة الاعتمادات المصدَّقة، في حين أن **إجازة الجباية** تنطوي على إمكانية تجاوز الأرقام المقدَّرة للواردات.

ثانياً: إن **إجازة الإنفاق** تعني إمكانية استعمال الاعتماد المُرصد في الموازنة فحسب، أي أنها لا تحتِّم وجوب الإنفاق، اللهمَّ إلاَّ في حالاتٍ خاصة. وأمّا **إجازة الجباية** فتنطوي على إلزام السلطة التنفيذية بالقيام بأعمال التحقق والجباية تحت طائلة المسؤولية.

لكن هذين النوعين من الإجازة (إجازة الإنفاق وإجازة الجباية)، وهما مُسبَقان ومحدُودا الأجل، يمكن أن يصطدما بالواقع عند قيام الحكومة بتنفيذ الموازنة، إذ قد لا يجري التصديق على الموازنة في موعدها، أو قد تتجاوز أرقام النفقات الصحيحة الأرقامَ المقدَّرة للنفقات في الموازنة. وهذا ما سوف نُشير إليه عند الحديث على أصول تقدير النفقات والواردات في الموازنة العامة.

د ـ **إنَّ للموازنة صفة التحديد الزمني السنوي**، وهو ما نعرفه عموماً باسم «سنوية الموازنة»، لأنها توصع عادةً لمدة سنة، وبالتالي فإن موافقة السلطة التشريعية عليها تقترن بمدَّة السنة ذاتها.

والباحثون الماليون متفقون على أن هذا التدبير هو تدبير سليم

= ص ٣٨؛ د. حسن عواضة: المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت ١٩٧٨ ص ٤٧ وطبعة دار النهضة العربية ـ بيروت. د. ت؛ د خطار شبلي «العلوم المالية» بيروت ١٩٦٣.

وموفَّق[1] إذ لو وُضِعت الموازنة **لأكثر من سنة**، لكان من العسير التنبؤ، نظراً للصفة التقديرية التخمينية للموازنة، بما سوف تكونُ عليه المصروفات والإيرادات طوال مدة سنتين أو ثلاث سنوات، مثلاً، وخاصة حين تكثر تقلُّبات الأسعار.

ثم لو أن الموازنة وُضِعت **لأقلّ من سنة** (ستة أشهر مثلاً) لكانت الإيرادات تختلف في كل موازنة عنها في الموازنة السابقة، وذلك تبعاً لاختلاف المواسم وتباين المحاصيل الزراعية وما إليها. وبما أن المصروفات تتَّسِم عادةً بالثبات، فإنَّه يتعذَّر لذلك إقامة التوازن في موازنة الدولة في الفترات التي تقلُّ فيها الإيرادات.

هذا، بالإضافة إلى أن إعداد الموازنة وتصديقها في مدة تقلُّ عن سنة واحدة يتطلَّبان بذل جهودٍ شاقة تشترك فيها السلطتان التنفيذية والتشريعية، الأمر الذي يُستحسَن معه ألاّ تتكرَّر هذه الأعمال أكثر من مرّة واحدة في السنة. وإلاّ فيمكننا أن نتصوَّر أن الدولة لا تنتهي من إعداد الموازنة حتى تبدأ بإعداد موازنة جديدة، ولا ندري إن كانت ـ والحال هذه ـ ستجد وقتاً كافياً لتنفيذ موازناتها. ولا يَخفى أن هذا التصوير «كاريكاتوري» غير مقبول، لطبيعة نشاط الدولة، على الصعيد المالي والاقتصادي!

هـ ـ **إن للموازنة صفة إيلاء الأولوية للنفقات على الواردات**، وهذه الصفة في الحقيقة مرتبطةٌ بالصفة التقديرية للموازنة. وتتضح أولوية النفقات على الواردات من مختلف النصوص المرعية الإجراء، وفي عدادها النصَّان الفرنسي واللبناني اللذان أسلفنا ذكرهما، ومثلهما نص القانون

---

(١) د. عبد المنعم فوزي: مذكرات في المالية العامة، مؤسسة المطبوعات العربية بالاسكندرية، طبعة ١٩٦١، ص ٣١٦.

الأميركي الذي عرَّف الموازنة بأنها: «صكٌّ تقدَّر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم (أي تقديم الصكّ للسلطة التشريعية)، واقتراحات الجباية المبسوطة فيه».

ويرى الباحثون أن إعطاء الأولوية للنفقات على الواردات هو أحد التدابير المتخذة، في ظل الفكر المالي التقليدي، ويرون أن تبرير ذلك[1] ناجمٌ عن ضآلة دور الدولة، وقيامها بالنفقات الضرورية المحدودة واللازمة لسير المرافق العامة، والتي لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الصالح العام من جانب، بينما تتسع سلطة الدولة في الحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات من جانب آخر.

فالدولة، خلافاً للأفراد، تحدّد إيراداتها تبعاً لنفقاتها، لا العكس. بالإضافة إلى أن اعتماد النفقات في البدء يمكّن السلطة من إجراء تقدير واضح للإيرادات في ضوء هذه الاحتياجات، مع تحديدها، والاختيار بينها، والرقابة عليها.

ولكن اتّساع دور الدولة، وتدخُّلها في الحياة الاقتصادية أدّى إلى تغيير هذه القاعدة: فقد تزايدت النفقات العامة بشكل كبير، وتنوعت، ولم تَعُد تتّصف بالجمود الذي خَلَعَهُ عليها الفكر التقليدي نتيجة انحصارها في ضمان سَيْرِ بعض المرافق الضرورية.

وقد استتبعَ زيادةَ النفقات العامة تمتُّعُ الدولة بقسط من الحرية، أكبر من ذي قبل، وبقسط من الحركة أيضاً، بحيث أصبح في مقدورها تخفيض تلك النفقات أو زيادتها، من دون أن تتجاهل أو أن تُغفل آثارها

---

(١) د. عبد الكريم بركات ود. حامد دراز: علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، طبعة ١٩٧١، ص ٦٥.

الاقتصادية، في أي حال.

وفوق هذا كله، فإنَّ قدرة الدولة في الحصول على الإيرادات، لإشباع النفقات المتزايدة، لا تتوقف على ما لها من حق السلطة والسيادة وحسب، بل يجب أن ترتكز هذه القدرة إلى واقع اجتماعي واقتصادي لا يسوغ إهماله أو عدم مراعاته. فهنالك حدودٌ لا يمكن لإمكانيات الدولة أن تتخطاها من أجل الحصول على الإيرادات العامة، الأمر الذي دفع عدداً من الدول إلى الخروج على قاعدة «أولوية الإنفاق»، وأصبحت تفكر أولاً في حجم الإيرادات.

ومن الأمثلة على هذا الخروج على القاعدة المذكورة، ما نصت عليه المادة الأولى من «القانون المالي السنوي» الصادر في فرنسا بتاريخ ٢ كانون الثاني (يناير) ١٩٥٩ بقولها: «يقدّر القانون المالي السنوي ويجيز، لكل سنة مدنية، مجموعَ واردات الدولة، وأعباءَها».

ومن الأمثلة أيضاً تعريف القانون البلجيكي للموازنة بأنها: «بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية».

نُضيف إلى ما تقدَّم أن الخروج على قاعدة أولوية النفقات على الواردات يحتِّمهُ قيامُ الدولة بوضع الخطة القومية، إذ تجدُ نفسها مضطرةً إلى تقدير النفقات العامة في إطار الحدود التي تسمح بها إمكاناتها القومية.

وأيّاً ما كان أمر هذه الصفة للموازنة أو مخالفتها، فإنَّ من العبثَ الخوض في نقاشٍ حول تقويم أو تقييم[1] أولويّة النفقات أو أولويَّة الواردات، لأن الموازنة العامة الحريصة على التطابُق مع الواقع الصحيح

---

(١) نستخدم لفظة «التقويم» بمعنى الضبط والتصويب، ولفظة «التقييم» بمعنى التقدير والتثمين.

تحتّم على مَن يقومون بإعدادها، أن ينظروا إلى الأمرين معاً، طالما أنّهم ملزمون بإعطاء الأولوية لما تسعى الدولة إلى تحقيقه من أهداف، مع الحرص على إقامة التوازن بين نفقات الموازنة وارداتها، وهو أحدُ المبادىء أو القواعد الأساسية التي ننتقلُ فوراً إلى البحث فيها، لأن التعرُّف إليها يشكل مقدمةً منطقية للوصول إلى أنسب الطرق الكفيلة بتقدير اعتمادات الموازنة، إنفاقاً وإيراداً.

فما هي القواعد العامة التي تحكم إعداد الموازنة العامة للدولة؟



الفصل الثالث

القواعدُ العامة لإعداد الموازنة

تُعزَى القواعد أو المبادىء الأساسية العامة التي تحكم موازنة الدولة، والتي تخضع لها الحكومة فيما يتصل بمختلف أنواع الأعمال التي تقوم بها، إلى كون الحكومة، وخلافاً للأفراد، تنفقُ المال وتحصّلُه لحساب الغير، وذلك مما قد يدعو إلى الإسراف وسوء التقدير والتبذير. فإذا ما جرى تقييد هذه الحكومة بقواعد ومبادىء محدّدة لا يجوز لها تجاوزها، أمكن بذلك تجنيبها محاذير الوقوع في الخطأ إلى أقصى حدٍّ مُستطاع.

ومن المتفق عليه، في علم المالية العامة، أن هذه القواعد الأساسية خمس، وهي:

١ ـ قاعدة شمول الموازنة أو عموميّتها.

٢ ـ قاعدة شيوع الموازنة أو عدم تخصيص الواردات.

٣ ـ قاعدة وحدة الموازنة.

٤ ـ قاعدة سنوية الموازنة.

٥ ـ قاعدة توازن الموازنة.

وفيما يلي نعرض لكل من هذه القواعد الأساسية ببعض التفصيل:

١ ـ قاعدة شمول الموازنة أو عموميتها L'universalité du budget

وهذه القاعدة تعني وجوب احتواء موازنة الدولة على جميع

الواردات، مهما كانت أنواعها ومصادرها، وعلى **جميع النفقات**، مهما كانت أشكالها ومنصرفاتها.

بمعنى آخر إنَّ الموازنة التي تحمل معنى التصديق على النفقات والواردات المقدرة لسنة مقبلة يجب أن تُظْهِر، في حقل الواردات، تفاصيل ما يُجبى ويُقبَض لحساب الخزينة من أموال، كما يجب أن تُظهِر، في حقل النفقات، تفاصيل ما يُصرَفُ ويُدفَعُ من حساب الخزينة من أموالٍ أيضاً، فلا مقاصَّة، إذن، بين الواردات والنفقات المدفوعة لتحصيلها، أو بين النفقات وما قد يتحصل عنها من واردات أو من مداخيل خاصة.

وقاعدة شمول الموازنة هذه تناقضُها **قاعدة الصوافي Budget net**؛ وبموجب هذه القاعدة الأخيرة، لا يقيَّد في الموازنة العامة إلاَّ الواردات الصافية والنفقات الصافية، أي بعد أن يجري حسمُ المصاريف من قيمة الواردات المحصّلة، أو حسم الريع الذي حصلته إدارة مختصَّةٌ من الإيرادات، من قيمة النفقات المعتمدة لها.

والمعتمد حالياً في معظم الدول هو مبدأ «شمول الموازنة»، لا مبدأ «الصوافي»، لأن لهذا المبدأ الأخير سيئاتٍ عديدة، ومنها أنه يساعد على إخفاء قسم كبير من النفقات والواردات عن السلطة التشريعية، ومنها أيضاً أنه يسهّل أمام الحكومة فرص التبذير، ومخالفة وجه الإجازة المعطاة للإنفاق، بينما مبدأ شمول الموازنة، وإن أدّى التشدُّد في تطبيقه أحياناً إلى عرقلة أعمال الإدارة وتقييدها وإلى خسارة الخزينة أحياناً، فإن من مميزاته الوضوح والصدق والمحافظة على حق السلطة المشترعة في الإذن بالجباية والإنفاق والحؤول دون التخصيص في استعمال الواردات أي في استعمال واردات معينة في مصارف معينة (وهذا مناقض لإحدى قواعد الموازنة العامة، وفوق هذا فإنَّ مبدأ الشمولية أو العمومية يقدم بياناً حقيقياً لأوضاع

الدولة، في المجال المالي، كما يكفل ترشيد الاقتصاد وعدم التبذير في مجال الإنفاق.

وقد كرست القوانين والأنظمة المختلفة قاعدة شمول الموازنة، ومن أمثلتها قرار المفوض السامي الفرنسي في لبنان رقم ١٩٠٦ تاريخ ٥ تشرين الثاني ١٩٢١ الذي نصّ على ما يلي:

«**المادة الرابعة عشرة**: يجب أن يقيد في الواردات كامل المبالغ المستحصلة، أمّا نفقات التحصيل والإدارة وكل النفقات الإضافية، فيجب أن تُذكر في جدول النفقات».

ومن أمثلتها أيضاً القانون الإنجليزي الصادر عام ١٨٥٣، والذي يقضي بأن «تقيّد حاصلات الضرائب برمّتها في موازنة الواردات، وتقيد مصاريف الجباية برمّتها في موازنة النفقات». والقانونان الفرنسيان الصادران عام ١٨١٧ وعام ١٨٢٢ اللذان حَظَّرَا على الوزراء أن يزيدوا الاعتمادات المفتوحة لهم بأي مورد خاص، وأوجب عليهم أن يقيّدوا في حقل الواردات من الموازنة كل مبلغ يدخل على وزاراتهم من أي مصدرٍ كان.

٢ ـ قاعدة شيوع الموازنة أو عدم تخصيص الواردات:

La non affectation des recettes

تجدرُ الإشارة هنا إلى أنَّ هذه القاعدة تختصّ بالواردات فقط من دون النفقات، لأن إجازة السلطة المشترعة للإيرادات بصورة إجمالية ومن دون تخصيص لاستخداماتها، تختلف عن إجازتها للنفقات، إذ تتمُّ هذه الأخيرة بطريقة تفصيلية يبيّن فيها تخصيص مبالغ محدّدة لكل وجه من أوجه الإنفاق[1].

---

(١) بركات ودراز، علم المالية العامة، ص ١١٢.

وقاعدة شيوع الموازنة أو عدم التخصيص هي نتيجة حتمية لقاعدة الشمول أو العمومية التي تمنع التخصيص في استعمال الواردات، على نحو ما ذكرنا منذ قليل.

إن قاعدة الشيوع من شأنها أن تواجه جميع مصروفات الدولة بجميع إيراداتها، فلا يخصَّص بعض الإيرادات لأنواع معينة من المصروفات، كتخصيص حصيلة الضريبة على السيارات لإنشاء طرق جديدة وصيانة الطرق القائمة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأميركية، وتخصيص حصيلة، الضريبة على التلفزيون لتمويل نفقات الإذاعة كما هي الحال في مصر(١).

والحكمة من هذه القاعدة تتجلى من خلال عدم تعريض الدولة لمحاذير التوقف عن تقديم الخدمات العامة بشكل مُرْضٍ. ذلك أن ربط المصروفات في مرفق معيّن بالواردات المخصَّصة لهذا المرفق قد يواجه أحد احتمالين:

أ ـ فإمَّا أن تزيد الواردات عن النفقات المطلوبة لهذا المرفق، مما يؤدي إلى الإسراف والتبذير في الإنفاق.

ب ـ وإمَّا أن تنقص قيمة الواردات عن مقدار النفقات، فيُصاب المرفق بالشلل والجمود، وهذا ما يتنافى مع مبدأ استمرارية المرفق العام.

ويذهب علماء المالية العامة إلى أن قاعدة «عدم تخصيص الواردات» ضرورية من أجل إبقاء المساواة قائمة بين النفقات العمومية بحيث تكون مضمونةً كلها بمجموع الواردات دون أي أفضلية لنفقة على أخرى. كما

---

(١) الملك، اقتصاديات المالية العامة، ص ٧٧.

يذهب العلماء أيضاً إلى أن هذه القاعدة هامة جداً من الناحية السياسية[1]، إذ لو سُمح بتخصيص الإيرادات لكانت كل فئةٍ من المواطنين تطالب بأن تخصَّص الضرائب التي تدفعها لاستعمال معيَّن، ممّا يُفقد الدولة وحدتها ومعنى وجودها، ويؤدي إلى انعدام التضامُن الوطني بين الفئات المختلفة في الأمة الواحدة.

هذا بالنسبة إلى عدم تخصيص الواردات لنفقاتٍ معينة، فماذا بالنسبة إلى تخصيص الاعتمادات؟

ـ إنَّ قاعدة تخصيص الاعتمادات تستهدفُ وضع القيود على حرية الحكومة في الإنفاق وإلزامها بالسير في حدود الإجازة المعطاة لها من السلطة المشترعة، وذلك لأنَّه كلّما كانت الإجازة مفصَّلة، كانت الرقابة أشدّ. فلا ريب والحال هذه أن مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات تُتيح مراقبة الإنفاق، ولا تترك حبل استخدام الأموال على غَارِبِه في يد الحكومة.

غير أن من الضروري الإشارة إلى أنَّ المغالاة في تطبيق قاعدة تخصيص الاعتمادات هي مثل المغالاة في تطبيق عدم تخصيص الواردات، وإذن فهي تؤدي إلى شللٍ وتجميدٍ لحركة المرافق العامة، أو تؤدي، في أحسن الأحوال، إلى عرقلة سير العمل لأنها تقضي على المرونة التي ينبغي توفّرها في المرافق العامة، وبذلك تكون قاعدة تخصيص الاعتمادات قد أدَّت، عند التشدُّد، عكس الهدف الذي وُضِعَت من أجله.

٣ ـ قاعدة وحدة الموازنة: L'unité budgétaire

إنَّ قاعدة «وحدة الموازنة» تُحَتِّمُ بدورها إثبات نفقات الدولة

---

(١) عواضة، المالية العامة، ص ٦٧.

وارداتها في صكٍّ واحد؛ وعلى هذا الأساس، فمهما تتعدَّد مصادر الواردات، ومهما تتباين مصارف الإنفاق، فلا يكون للدولة الواحدة سوى موازنة واحدة.

وتوحيد الموازنة يتدرَّج من المعنى الجزئي إلى المعنى الكلّي؛ فعلى ضوء قاعدتَيْ الشمول والشيوع، يجري توحيد النفقات في كتلة واحدة، وتوحيد الواردات في كتلة مقابلة؛ وننتقل من هذين التوحيدين الجزئيَّين إلى التوحيد الكليّ، عن طريق توحيد كل من الكتلتين وإدراجهما في صكٍّ واحدٍ هو «الموازنة العامة».

ويرى الباحثون الماليون أنَّ الهدف من التوحيد هو التنظيم والوضوح[١]، وبالتالي تمكين المعنيّين بشؤون الموازنة من تكوين فكرة صحيحة وسريعة عن نشاط الدولة، وعن مدى تعادُل أعبائها وإمكاناتها، وبالتالي من الإلمام بمركز الدولة المالي بصورة سريعة وواضحة.

ذلك أن من الصعوبة بمكانٍ كبيرٍ الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة إذا كانت مشتملات الموازنة مشتَّتةً في وثائق متعدّدة أو في موازنات مختلفة متداخلة في بعض أجزائها[٢]. وإذا كان من مميزات قاعدة «وحدة الموازنة»، من الوجهة المالية، تمكين السلطات والشعب من تكوين الفكرة الواضحة والصحيحة عن مركز الدولة المالي، فإنَّ عدم تطبيق هذه القاعدة يؤدي، من الوجهة السياسية، إلى صعوبة المراقبة من جانب السلطة المشترعة، وإلى عدم فعالية رقابتها في هذه الحال، فضلاً عن صعوبة التمييز بين النفقات الضرورية والنفقات غير الضرورية[٣] التي تتحمل الدولة أعباءها.

---

(١) شبلي، العلوم المالية، ص ٣٤.
(٢) الملك، ص ٧٣.
(٣) عواضة، ص ٧٢.

٤ ـ قاعدة سنوية الموازنة : L'annualité budgétaire

بالإضافة إلى ما أشرنا إليه، من قبل، لدى الحديث على صفات الموازنة العامة وخصائصها، بالنسبة إلى كون الموازنة محدّدةً بمدى زمنيّ هو في الغالب سنة واحدة، نستطيع أن نرى في إقرار قاعدة «سنوية الموازنة» أسباباً سياسيةً أضيفَت إليها عواملُ مالية، الأمرُ الذي كرَّسها في معظم الأنظمة المالية.

ذلك أن السلطة المشترعة صاحبة الحق في إعطاء الإجازة بالجباية والإنفاق، تكرّسُ سلطانها السياسي على السلطة التنفيذية، كلما قَصُرَتْ وانتظَمت المدة التي يجبُ على السلطة التنفيذية أن تعود بعدها إليها للحصول على إجازة جديدة بجباية الواردات وإنفاقها.

يُضاف إلى هذا السبب السياسي، أسباب مالية وفنية أخرى:

إن الميزانية، كما هو معلوم، تقوم على التنبّؤ، والتوقُّع بالنسبة إلى تقدير النفقات والواردات، وهذا التقدير يكون أقرب إلى الدقّة والصحَّة، إذا اقتصر على فترة سنة واحدة فقط، وبذلك تستقرُّ الحياة المالية وتستمرُّ من دون التعرُّض لاهتزازات مفاجئة.

إنَّ فترة السنة، لا أكثر ولا أقلّ، هي الحدّ الطبيعي لتكرار العمليات المالية، تبعاً للتغيُّرات الفصلية ذاتها، كل سنة، حتى تؤخذ في الاعتبار تغيُّرات مستوى النشاط في هذه المدة، وما يرتّبه ذلك من أثر على تحصيل الإيرادات وأنواع الإنفاق العام.

أمّا تاريخ بدء السنة المالية وتاريخ انتهائها، فلا قاعدة ثابتة بشأنهما، إذ إن السنة المالية قد تكون متفقةً مع السنة المدنيّة أي من أول كانون الثاني

(يناير) حتى آخر كانون الأول (ديسمبر)، كما في فرنسا، وبلجيكا ورومانيا ودول أميركا اللاتينية ولبنان وسوريا؛ وقد تبدأ في أول نيسان (أبريل) وتنتهي في آخر آذار (مارس) كما في اليونان وإنجلترا، وألمانيا وبولونيا، وقد تبدأ في أول تموز (يوليو) وتنتهي في آخر حزيران (يونيو) كما في مصر والولايات المتحدة الأميركية.

وجديرٌ بالذكر أن «عصبة الأمم» أجرَتْ إحصاءً قبل الحرب العالمية الثانية، تبيَّن منه أن ٢٦ دولة اختارت ابتداء سنتها المالية مع ابتداء السنة المدنية، وأن ١٨ دولة اختارته في أول نيسان (أبريل)، وأن ١٢ دولة اختارته في أول تموز (يوليو).

وفي المقابل، فقد أقرَّ المؤتمر العربي الثالث للعلوم الإدارية في نطاق دراسة مشروع نموذجي لنظامٍ مالي موحَّد في البلاد العربية، التوصية التالية:

«احترام مبادىء السنوية والوحدة والشمول والشيوع، والتضييق قدر المستطاع على حالات الشذوذ عنها. ويُسْتَحْسَنُ بنوع خاص، فيما يتعلق بمبدأ سنوية الموازنة، توحيد تاريخ بدء السنة المالية»[١].

وفي أي حال، فإنَّ بدء تاريخ السنة ليس بالأمر الجوهري، لأنَّ الدولة تختار بحريّة التاريخ الذي يلائمها، على الأصعدة السياسية والاقتصادية والمالية، ويكون الوقتُ الذي تختارهُ هو وقت ظهور المواسم الزراعية، واتضاحُ حركة التجارة والصناعة، وعدم انشغال السلطة المشترعة في أمور أساسية أخرى.

لكن السؤال الذي يرتسم في الأذهان، بالنسبة إلى قاعدة سنوية

---

(١) من توصيات المؤتمر العربي الثالث للعلوم الإدارية المنعقد في بيروت عام ١٩٦٥.

الموازنة هو التالي: متى يكون ختامُ السنة المالية؟ وهل تختم الدولة حسابات موازنتها السنوية في آخر يوم من آخر شهور السنة المالية المعتمدة (أي الشهر الثاني عشر)، أم تترتب فترة إضافية إلى أن تكون الديون والموارد قد حُصِّلَتْ لخزينة الدولة، والمبالغ المستحقة عليها خلال السنة المالية قد دُفِعَتْ؟

غنيٌ عن البيان أن هناك عوائقَ وظروفاً كثيرة قد تحول دون جباية جميع الواردات المقدَّرة في موازنة سنة مالية معينة، خلال هذه السنة المالية نفسها. فكيف يجري قيد الحسابات العائدة لأموال الجباية أو لأموال الإنفاق، إذا جرى تحصيل الأولى ودفع الثانية بعد ختام السنة المالية التي نشأ فيها الحقُّ للخزينة، أو الحق على الخزينة؟

هل تُقَيَّدُ في حساب موازنة السنة المالية التي نشأ فيها الحق، أم في موازنة السنة التي جرى فيها التحصيل أو الإنفاق؟

ـ إن هذا السؤال يحتمل الجوابين معاً. فبعض الدول يقفل حساب موازنته في آخر يومٍ من السنة المالية، معتمداً بذلك طريقةً أولى تُدعى «حساب القطع» أو «حساب الإدارة» بينما يقفل بعض الدول الأخرى حساب موازنته بعد عدة أشهر من بدء السنة المالية الجديدة، معتمداً بذلك طريقةً أخرى تُدعى حساب الدورة أو حساب الإتمام أو حساب التسوية أو حساب الحقوق والالتزامات. فماذا نعني بكل من طريقتي إقفال حساب الموازنة السنوية؟

أ ـ طريقة حساب القطع أو الإدارة: Compte de gestion

تتعدَّد الأسماء المعطاة لهذه الطريقة، إذ تسمَّى في الأنظمة المالية المصرية: «حساب الخزانة»، وفي الأنظمة المالية السورية واللبنانية: «حساب القطع» أو «الدورة» أو «الإدارة».

والدولة التي تعتمد هذه الطريقة، تعمَدُ في آخر السنة المالية إلى قيد جميع الأموال المقبوضة، وجميع الأموال المدفوعة خلال السنة المالية في حسابٍ واحدٍ، أياً كان تاريخ نشوء الحق المترتّب للدولة، أو تاريخ نشوء الحق المترتّب عليها، ويُختَمُ هذا الحسابُ بصورة نهائية في آخر يومٍ من أيام السنة المالية.

وهذه الطريقة، وإن تميَّزت بالبساطة وبقدرتها على تقديم صورةٍ حسابيةٍ واضحة عمّا تمَّ تنفيذُه من أعمال خلال السنة المالية، في اليوم التالي لانتهائها. إلاّ أنّها لا تقدّمُ الوضع المالي للدولة على حقيقته، إذ غالباً ما تُضطَرُّ السلطات المختصة إلى الإسراع في تحصيل الواردات، وإلى التقاعس في دفع النفقات المستحقة بهدف تقديم صورةٍ متوازنة عن الموازنة العامة، وإن كانت في الحقيقة تُخفي التزاماتٍ ضخمةً قد تتجاوز الإيرادات المحصَّلة.

ومن هُنا اتجاهُ غالبية الدول نحو اعتماد طريقة «حساب الإتمام». فماذا نعني بهذه الطريقة؟

ب ـ طريق الإتمام أو التسوية: Compte d'exercice

وتتعدَّدُ أيضاً الأسماء المعطاةُ لهذه الطريقة، إذ تسمَّى في الأنظمة المالية المصرية: «حساب التسوية» و«حساب الحقوق والالتزامات»، وفي الأنظمة المالية السورية واللبنانية، «حساب الإتمام» أو «حساب الدورة المالية».

والأصل في هذه الطريقة هو إبقاءُ حساب سنة الموازنة مفتوحاً إلى أن يتمَّ تحصيلُ جميع الواردات المستحقة، وتأدية جميع النفقات المترتبة على الدولة خلال السنة المالية السابقة.

ولكن، بما أنه لا يَجوز إبقاء الحساب مفتوحاً لمدة طويلة، فقد عمد أنصارُ هذه الطريقة إلى تحديد مدّةٍ معينة تدعى «المدة المتمّمة» التي قد تستغرقُ ثلاثة أو أربعة أشهر بعد بدء السنة المالية الجديدة، ويجوزُ خلال هذه المدّة المتمّمة تحصيل الواردات ودفع النفقات، وقيد ما حصل وما دُفع في حسابات السنة المالية السابقة التي لم يُقفَلْ حسابُها بعد.

ومن حسنات هذه الطريقة أنّها تُظهِرُ حقيقة ما لدى الدولة من إمكانات مالية وما عليها من أعباء، من دون أيّ تداخُلٍ بين سنةٍ مالية وسنةٍ ماليةٍ أخرى.

ومن حسناتها أيضاً، بروزُ سنة الموازنة بشخصية متميزة تساعدُ على المقارنة بين الواردات والنفقات؛ وهذه المقارنة يصعبُ إجراؤها إذا اعتمدت طريقة حساب القطع[(١)].

ومن حسناتها أخيراً أنّها تحولُ دون تجاوز الاعتمادات، بحيثُ يُصرَفُ الدين المترتب على موازنة سنة مالية معينة من حساب هذه السنة ذاتها، بينما حساب القطع يُساعد على صرف الدين من موازنة السنة التالية، عند الضرورة[(٢)].

٥ ـ قاعدةُ توازُن الموازنة: **L'Equilibre budgétaire**

هذه القاعدة التي تعني التعادل بين نفقات الدولة وإيراداتها في موازنة السنة المالية الواحدة، كانت قاعدة شبه مقدسة في ظل الفكر المالي الكلاسيكي، لأنها كانت تعبِّر، من خلال مفهوم الدولة الحارسة **l'etat**

---

(١) شبلي، ص ٥٩.
(٢) عواضة، ص ٩٣.

gendarme ذات النشاط الاقتصادي المعدوم أو المحدود، عن فلسفة الدولة الاقتصادية والسياسية[1].

لكن توسع نشاط الدولة، وتطور الأحداث العالمية منذ أزمة ١٩٢٩ الشهيرة، استدعى تطور مبدأ التوازن، فتبدّلت النظرة إليه، وسقطت القداسة التي كانت تحيط به في ظل الفكر الكلاسيكي، وأصبح من المتفق عليه اليوم أن في إمكان الدول أن تضحّي بقاعدة توازن الموازنة السنوية، من أجل تحقيق توازن أهم هو التوازن الاقتصادي العام.

---

(١) ولكن يبدو أن ثمة نكوصاً، وبالتالي عودة إلى الفكرة الكلاسيكية القائلة بضرورة تحقيق التوازن، رغم أن الدولة لم تعد أدراجها إلى عهد «الدولة الحارسة» بل بقيت دولة التدخل والعناية والإنماء. وهذا ما يحصل حالياً في الولايات المتحدة إذ تسبّب الصراع بين الرئيس الأميركي بيل كلينتون، وهو من الحزب الديموقراطي وبين الكونجرس ذي الغالبية الجمهورية إلى توقف نشاطات الحكومة الفيدرالية مرتين بسبب عدم التوصل إلى اتفاق لإعادة التوازن إلى الموازنة.

ولم يكن ممكناً عودة الموظفين الفيدراليين الذين بلغ عددهم ٢٨٠ ألفاً إلاّ بعد أن وافق الرئيس الأميركي على تقديم خطته لإعادة التوازن إلى الموازنة في سبع سنوات أي في العام ٢٠٠٢ م. مرتكزاً على التقديرات الاقتصادية التي وَضَعَها الكونجرس الذي يسيطر الجمهوريون على مجلسيه.

وكان واضحاً منذ بداية الصراع أن خطة الجمهوريين كانت تعطي الأولوية القصوى لإحداث خفض كبير في الضرائب يبلغ ٢٤٥ مليون دولاراً يفيد منه الأغنياء، الأمر الذي يتطلّب تخفيضات كبيرة في برامج الرعاية الصحية للمسنّين والفقراء وبرامج التعليم والبيئة، وذلك في الوقت الذي كانت فيه خطة الرئيس الأميركي والديمقراطيين تقترح خفض الضرائب ٨٧ مليار دولار على سبع سنوات. وفي المقابل اقترح الرئيس الأميركي خفض الأموال المخصصة لبرامج التأمينات الصحية للمسنين والمساعدات للمعوزين ١٠٢و٥٢ مليار دولار على التوالي في الفترة نفسها، وخفض المساعدات الاجتماعية ٤٧ مليون دولار، بينما كان الجمهوريون يطالبون بخفض مضاعف في المجالات الثلاثة (وكالة الصحافة الفرنسية، الأحد ٧ ـ ١ ـ ١٩٩٦، ورويتر واسوشيتد برس: الأربعاء ١٩٩٦/١/١٠).

وعلى هذا الأساس، فلم يعُد توازن الموازنة اليوم من المبادىء أو القواعد التي تبحثها المصنَّفات المالية، وإنما أصبحت تكتفي بالقواعد الأربع السابقة[1]، أعني: الشمول والشيوع والسنوية والوحدة، باعتبار أن التوازن لم يعد يعني مجرَّد توازن حسابيّ بين مجموع النفقات ومجموع الواردات في الموازنة، وإنّما أصبحت النظرة إليه أكثر عمقاً، وذلك من خلال ما تمارسُه الموازنة بِكُتْلَتِهَا من آثارٍ على النشاط الاقتصادي[2].

ففي ظل الفكر المالي الكلاسيكي، كان مبدأ التوازن غايةً لا بُدَّ أن تتحقّق مهما تكن الظروف، فالتوازُن أداةٌ لِحُسْنِ إدارةِ الأموال العمومية بأسلوب واضح، وهو قيدٌ يحدُّ من قدرة الدولة في زيادة الأعباء على المواطنين، فضلاً عن كونه يقدّم الضمانة والثقة بمالية الدولة، ويحافظ على الاستقرار في قطاعات الإنتاج والنقد والاقتصاد.

ولا يخفى أن هذا الفكر الكلاسيكي أرسى سيادةَ هذا المبدأ، في النظام الرّأسمالي الذي يرى أن الدولة لا ينبغي لها أن تتدخَّل في الحياة الاقتصادية، وإنَّما عليها أن تكتفي بتقديم الخدمات الضرورية لتنشيط

---

(١) والواقع أن البروفسور مولينيه يقتصر على هذه القواعد الأربع للموازنة، ويعتبرها أسلحة يستخدمها البرلمان لمراقبة الحكومة، فيقول:

«Les principes budgétaires ne constituent pas seulement des règles techniques permettant d'assurer une saine gestion des finances publiques; ce sont aussi, et surtout, des armes politiques utilisés par le parlement pour contrôler le gouvernement. Les principes sont au nombre de quatre: annualité, unité, universalité et spécialité (J. MOLINIER, les principes fondamentaux des systèmes budgétaires des Etats membres des communautés Européennes, la Documentation française N.E.D. nN° 4184 - 4185 du 30 Avril 1975, P. 11).

(٢) بركات ودراز، ص ١٢٣.

القطاع الخاص، على أن تموّل النفقات اللازمة لتقديم هذه الخدمات ممَّا تستوفيه من الضرائب.

ومعلومٌ أن استحداث الضرائب الجديدة ليس بالأمر اليسير، وهذا يعني أن الدولة لا تملك زيادة نشاطها، لأنها لا تملك على الدوام تغطية النفقات اللازمة لهُ عن طريق فرض الضرائب الجديدة.

والفكر المالي الكلاسيكي، بعد هذا، لا يعني بالتوازُن تحاشي **العجز** فقط، وإنما يعني أيضاً تجنُّب **الفائض**:

إن **العجز** الناجم عن تجاوز مقدار نفقات الدولة لمقدار إيراداتها، يدفعها إمّا إلى الاقتراض وإمّا إلى الإصدار النقدي الجديد من أجل تغطية العجز. وغني عن البيان أن للاقتراض والإصدار النقدي الجديد آثارهما السلبية على النشاط الاقتصادي.

وأمّا **الفائض** الناجم عن زيادة مقدار الواردات عن مقدار النفقات فهو يُغري بخلق نفقات غير مجدية يتعذَّر إلغاؤها في المستقبل، فتتحوّل إلى أعباء إضافية تستلزمُ، كما في حالة العجز، فرض الضرائب الجديدة أو تؤدي إلى عجز دائم في الموازنة، فضلاً عن أن الفائض هو تحويل للأموال عن مجراها الطبيعي، وحبسٌ لها، وتعطيلٌ لدورها في تنشيط الإنتاج وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

لكن الفكر المالي الكلاسيكي كان موضع انتقاد من الفكر المالي الحديث، وهو ما سوف نبحثه بالتفصيل عند الكلام على الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة، وهي بمجملها تشكل شذوذاً، في مواطن كثيرة، عن الخصائص والقواعد التقليدية التي سادت في ظل الفكر المالي الكلاسيكي القديم.

الفصل الرابع

مواطن الشذوذ عن نهج الموازنة التقليدية

نعود على سبيل التذكير إلى كل من قواعد الموازنة الخمس التي سبق أن عرضنا لها بالبحث، وهي:

١ ـ قاعدة شمول الموازنة أو عموميتها.

٢ ـ قاعدة شيوع الموازنة أو عدم تخصيص الواردات.

٣ ـ قاعدة وحدة الموازنة.

٤ ـ قاعدة سنوية الموازنة.

٥ ـ قاعدة توازن الموازنة.

ومن ثم، نستعرضُ التطوُّرات التي طرأت على كلٍّ منها، بحيث يمكننا استباق التفاصيل، بالتأكيد على كون الشذوذ عن هذه القواعد كاد أن يصبح هو القاعدة بفضل الاتجاهات التدخلية للدولة الحديثة، والتي تعتبر موازناتها في طليعة الأدوات الرئيسة للتدخل، كما ألمحنا من قبل:

١ ـ الشذوذ على قاعدة شمول الموازنة أو عموميتها:

بالمقارنة مع قاعدة «الصوافي» التي أسلفنا الإشارة إلى كونها تشكل الأسلوب المعاكس لقاعدة الشمول، فإنَّ بين يديَّ الآن مقطعاً من تقرير كتبه اللورد كرومر عام ١٩٠٤، بشأن قاعدة الصوافي التي كانت مصر تتَّبعها في القرن التاسع عشر، تهرباً من تقييد حريتها بالتزاماتها تجاه القروض الأجنبية آنذاك. ومما ورد في هذا التقرير:

«من المبادىء السليمة في المالية العامة ألاَّ يُكتَفَى بذكر فائض

الإيرادات عن المصروفات، بل ينبغي ذكر الإيرادات كلها والمصروفات كلها. فإذا أنشىء إيراد جديد، وجب أن يذكر بأكمله في جانب الإيرادات، وتذكر في جانب المصروفات أو النفقات تكاليف تحصيل هذا الإيراد. غير أن الحكومة المصرية كانت تخالف هذا المبدأ، تهرباً من النظام المتَّبع إذ ذاك، والذي كان يقتضي أن تحوّل الحكومة نصف إيراداتها الجديدة إلى صندوق الدين»[1].

هذا التقرير ينكر قاعدة «الصوافي»، ويقرّ قاعدة «الشمول» في الموازنة. ومع هذا فإنَّ قاعدة الصوافي التي تشكل شذوذاً على قاعدة الشمول ما تزال معتمدة في حالات كثيرة[2]، ومنها:

أ ـ في الأنظمة الاتحادية كسويسرا والولايات المتحدة الأميركية، هنالك واردات تدفع أو تحصل لحساب الدولة الاتحادية بواسطة حكومات الولايات، وهذه الواردات تقيّد، وفقاً لقاعدة الصوافي، في الموازنة الاتحادية. أمّا نفقات جبايتها، فتقيَّد على أساس قاعدة الشمول في موازنات الولايات التي حصَّلتها.

ب ـ إنَّ الدولة تنشىء أحياناً مصالح مستقلة أو مؤسسات عامة متمتّعة بالاستقلال المالي، وتكون موازناتها مستقلة في هذه الحال. وهذه الموازنات المستقلَّة تنظم وفقاً لقاعدة الشمول، لكن ما يظهر منها في الموازنة العامة يكون وفقاً لقاعدة الصوافي، إذ لا يُقيَّدُ منها في الموازنة العامة سوى الاعتماد المُرصَد لتغطية عجزها، أو الإيراد الصافي المأمول منها.

---

(١) د. دولار علي، ود. جمال الدين محمد سعيد. ود. منيس أسعد الملك، ود. عبد المنعم فوزي: المالية العامة، الطبعة الأولى ١٩٦١، ص ٧٠.

(٢) عواضة، ص ٦٤؛ وشبلي، ص ٢٦.

ج - إنَّ الضرورات العملية تقضي أحياناً بأن تُقيَّدَ بعض الواردات صافيةً في الموازنة، مثل رسوم الطوابع التي تُعطى عنها جعالةٌ للباعة، فتحسم هذه الجعالة مباشرةً من ثمن الطوابع، ومثل واردات القنصليات الفخرية التي يستوفي منها القناصلُ الفخريون ما يتوجب لهم من تعويضات قانونية ويحوّلون للخزينة الرصيد المتبقّي بعد حسم التعويضات[١].

د - إن الدولة تنشىء أحياناً بعض الإدارات العامة ذات الصبغة التجارية أو الصناعية، وهذه الإدارات العامة يستحسن عادةً أن تُنظّم لها موازناتٌ خاصة من أجل أن تعبّر عن حقيقة نشاطها. ومواطنُ الشذوذ في هذه الموازنات كامنةٌ في كون وارداتها ونفقاتها لا تسجَّل في صلب الموازنة العامة، وإنما تظهر منها في الموازنة رصائدها الدائنة والمدينة، وبذلك تكون كثيرة الشَّبه بموازنات المصالح المستقلة والمؤسسات العامة.

هـ - إنَّ أموال المساهمات التي يتبرع بها الأفراد والهيئات للقيام بعمل معيَّن مثل إنشاء مدرسة أو مستشفى لا تسجَّل في قسم الواردات من موازنة الدولة، وهي تُنفَقُ بدون فتح الاعتمادات اللازمة لها. والسلطة المشترعة تجيز هذا الإنفاق، ولا ريب في أن مثل هذا الوضع يشكل شذوذاً صريحاً على قاعدة الشمول.

لكن بعض القوانين يحرصُ على تخصيص أموال المساهمات لنفقات المشاريع المحدّدة، مع إدراجها في صلب واردات الموازنة. ومن الأمثلة على ذلك ما نصَّت عليه المادة ٥٢ من قانون المحاسبة العمومية[٢]

(١) تراجع مثلاً: المادة ٢٤ من المرسوم الاشتراعي رقم ٢١٢٤ تاريخ ١٢ - ٦ - ١٩٥٩.
(٢) مشروع القانون الموضوعي موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠ - ١٢ - ١٩٦٣.

في لبنان، إذ ورد فيها:

«**المادة ٥٢**: تُقبَلُ بمرسوم يتخذ بمجلس الوزراء الأموالُ التي يقدّمها للدولة الأشخاص المعنّويون والحقيقيون، وتقيَّد في قسم الواردات من الموازنة، وإذا كانت لهذه الأموال وجهةُ إنفاقٍ معيَّنة، فُتحت لها بالطريقة نفسها اعتمادات بقيمتها في قسم النفقات».

٢ ـ الشذوذ على قاعدة شيوع الموازنة أو عدم تخصيص الواردات:

نشير فوراً إلى أموال المساهمات المذكورة في المقطع السابق؛ فالنصُّ الذي أثبتناهُ يشكّل شذوذاً صريحاً وواضحاً على قاعدة الشيوع أو عدم تخصيص الواردات، مثلما يشكل شذوذاً على قاعدة الشمول.

والحقيقة أن القاعدتين متكاملتان لأنَّ قاعدة الشيوع هي نتيجةٌ لقاعدة الشمول: إن قاعدة الشمول توجب إدراج جميع الإيرادات غير الصافية وجميع النفقات غير الصافية في صلب الموازنة، ومن دون إجراء أية مقاصة. وبذلك فإنَّ **قاعدة الشمول** تكرِّسُ استقلالية كل من الكتلتين: كتلة الإيرادات وكتلة النفقات. ومثلُ هذا يُقالُ عن **قاعدة الشيوع** التي توجبُ استعمال مجموع الواردات من أجل تغطية مجموع النفقات، من دون تخصيص واردات معينة لتغطية نفقات معينة، وبذلك فإن قاعدة الشيوع تكرس ما كرّسته قاعدة الشمول من استقلالية كتلتي الموازنة، وتحول دون التداخل فيما بينهما.

ولكن بالرغم من حسنات هذه القاعدة، وارتكازها إلى أسس سليمة، فقد أصبح من المألوف والمعروف تجاوز قاعدة الشيوع في حالات عديدة ومنها:

أ ـ مراعاةً لنفسية المواطن، عند فرض ضريبة جديدة، فإن الحكومة

تعلن عن تخصيص حاصلات الضريبة الجديدة لتغطية نفقات مشاريع جديدة في مجال الخدمة الاجتماعية، أو الضمان الصحّي، أو تحسين الإنتاج الوطني، أو تعميم التعليم المجاني، وبذلك تخالف مبدأ عدم تخصيص الواردات.

ب ـ عندما تضطر الدولة إلى الاقتراض، سواء عن طريق القروض الداخلية أو عن طريق القروض الخارجية، فإنها تعمَدُ من أجل إشاعة الطمأنينة والثقة بقدرتها على الوفاء بديونها، إلى تخصيص بعض واردات الموازنة من أجل تسديد قيمة القروض والفوائد المترتبة عليها.

ج ـ يخصَّصُ بعضِ واردات الإدارات العامة ذات الطابع الاستثماري والتجاري لتغطية نفقاتها الخاصة، عن طريق موازنات مستقلة أو موازنات ملحقة بالموازنة العامة، كما هي الحال بالنسبة إلى إدارات الهاتف والماء والكهرباء والسكك الحديدية.

د ـ إن ثمة دولاً تُخَصِّصُ واردات عددٍ من مرافقها العامة لغايات تربوية وخيرية واجتماعية وعمرانية. ومن أمثلتها: تخصيص رسوم تسجيل الطلاب لتغطية نفقات الجامعة، وتخصيص موارد اليانصيب الوطني للمشاريع الاجتماعية والخيرية الخاصة، وتخصيص الأموال المتحصلة من بيع أملاك الدولة لبناء الدور الحكومية، والمدارس، والملاعب، والمنتزهات العامة، وتخصيص الضرائب على السيارات لتحسين الطرقات[١].

وغنيٌّ عن البيان أن قاعدة الشمول تنطبق على الإيرادات والنفقات

---

(١) نشير في هذا المقام إلى أنه قد سبق لصاحب هذه الدراسة أن قدم مشروع قانون باستحداث ضريبة إضافية تسمّى «ضريبة اليتيم» تخصيص حاصلاتها لرعاية شؤون الأيتام في لبنان، ولكن المشروع بقي حبيس الأدراج الحكومية ولم يبصر النور حتى اليوم.

معاً، وأن قاعدة الشيوع أو عدم تخصيص الواردات تطبّق على الإيرادات فقط، وأمّا النفقات فتطبق عليها قاعدة «**تخصيص الاعتمادات**».

ويُسْتَدَلُّ على ذلك من المادة ٥١ من قانون المحاسبة العمومية في لبنان، ونصها: «تقيّد الواردات المقبوضة برمّتها في قسم الواردات من الموازنة»، ومن المادة ٥٧ من القانون نفسه ونصها: «لا تعقد النفقة إلاّ إذا توفّر لها اعتماد في الموازنة. ولا يجوز استعمال الاعتماد لغير الغاية التي أُرصِدَ من أجلها».

وفي تبرير الشذوذ عن قاعدة الشيوع أو عدم تخصيص الواردات، يذهب بعض علماء المالية[١] إلى أن القاعدة المذكورة قد تحولُ، إلى حدٍّ ما، دون تحقيق التقدم الاقتصادي في البلاد النامية. فالمعروف أن الأفراد في هذه البلاد لا يميلون إلى استثمار مدخراتهم، بل يفضّلون اكتنازها بعد تحويلها إلى ذهب أو فضة، ولا تستطيع الحكومة حملهم على المساهمة في المشروعات العامة مهما أغرتهم بسعرٍ مرتفعٍ للفائدة، ومهما أظهرت لهم أهمية هذه المشروعات للنهوض بالبلاد إلى مستوى أرقى.

والواقع أن وعيهم الوطني لم يتفتَّح بعد، فهم لا يشعرون بحقيقة الروابط المادية والروابط المعنوية التي تجمع المواطنين وتجعل مصالحهم مشتركةً متضامنة.. وفي هذه الحالة ينبغي ألاّ تلجأ الحكومة إلى قروض وطنية لتمويل مشروعاتها العمرانية بوجه عام، بل يحسن تمويل المشروعات الخاصة بكل منطقة بأموالٍ تقترضها من سكان هذه المنطقة، فيمكنهم تقدير أهمية المشروعات المزمع إنشاؤها، ويُقبِلون بالتالي على المساهمة فيها، ولكن هذا التوجُّه يقتضي التحرر من قاعدة عدم تخصيص الواردات.

---

(١) الملك، ص ٨١.

٣ ـ الشذوذ على قاعدة وحدة الموازنة:

على الرغم من أن الهدف من توحيد الموازنة هو التنظيم والوضوح، وبالتالي إعطاء الفكرة الصحيحة والسريعة عن مجمل نشاط الدولة، وعن مدى تعادل وارداتها ونفقاتها، فقد ظهرت دعوة إلى تعدُّد الموازنات بالنسبة إلى كلّ إدارة أو مؤسسة عامة أو مشروع حكومي بدعوى أن هذا التعدُّد يسهل معرفة الكلفة الحقيقية لكل مشروع، فتستطيع الدولة الاستمرار فيه أو تعديله أو إلغاءه.

ومما يبرّر تعدُّد الموازنات، في رأي خصوم قاعدة الوحدة، اختلاف طبيعة النفقات والواردات من مشروع إلى آخر، فما يصلح إدراجُه منها في موازنة عادية، لا يصلح لموازنة استثنائية؛ ذلك أن من الواردات ما هو متكرّر مستقر كواردات الضرائب العادية، ومنها ما هو طارىء كالضرائب الاستثنائية والقروض. وكذلك حال النفقات: فمنها ما هو دائم يخصّص لسير الإدارات العامة، ومنها ما هو مؤقت أو استثنائي يخصّص للقيام بمشاريع إنشائية. وهذا التباين في طبيعة الأموال العامة يحمل على تنظيم موازناتٍ متعددة يتضمن كلٌّ منها نوعاً معيناً من الأموال[١].

ومن القائلين بقاعدة تعدّد الموازنات، لا وحدتها، الاقتصادي الفرنسي هنري لوفنبرجيه[٢] الذي يرى أن مبدأ الوحدة «لم يعد يتلاءم والتطوّرات السياسية والاقتصادية التي طرأت على جميع البلدان. فقد كان هذا المبدأ مقبولاً ووافياً بالغاية المتوخاة منه عندما كانت وظائف الدولة

---

(١) شبلي، ص ٣٥.

(٢) يراجع: LAUFENBERGER, Henri: Théorie économique et psychologique des finances publiques, Paris, 1956.

محدودة، ونفقاتُها قليلة؛ أمّا وقد اتسعت وظائف الدولة وتضخمت نفقاتها، فلم يعُد مبدأ وحدة الموازنة مقبولاً ولا وافياً بالمطلوب.

يُضاف إلى كل هذا أنه بالنظر إلى اختلاف طبيعة النفقات والواردات فلم يعد ممكناً بالتالي أن تُطبَّق على مختلف النفقات والواردات قواعد وأصول واحدة باتت لا تتلاءم والتطورات السياسية والاقتصادية التي طرأت على الدول في العصر الحاضر. ولذلك فإن أصحاب هذا الرأي يرون أنه لا مفرّ، بعد الآن، من أن يكون هنالك، إلى جانب الموازنة العادية، موازنات أخرى، لكلٍّ منها طابعها الخاص وأصولها الخاصة[1] على نحو ما سنوضح بالتفصيل لدى كلامنا على الموازنة ومتطلبات التخطيط الاقتصادي.

وعلى هذا الأساس، فقد تمثل الشذوذ عن قاعدة «وحدة الموازنة» في: الموازنات الملحقة، والموازنات المستقلّة، والموازنات الاستثنائية والحسابات الخاصة خارج الموازنة. وفيما يلي كلمة سريعة عن كلٍّ منها:

أ ـ الموازنات الملحقة: Les Budgets annexés

وهي موازنات ذات إيرادات خاصة، توضع عادةً للإدارات والمرافق العامة ذات النشاط التجاري أو الصناعي أو الثقافي أو الاجتماعي، وتُلحَق موازناتها الخاصة بالموازنة العامة من أجل التعرُّف إلى حقيقة أوضاعها. وهذه الموازنات الخاصة الملحقة بالموازنة العامة تخضع تقريباً لنفس الإجراءات التي تخضع لها الموازنة العامة، الأمر الذي يفسِّر كون الإدارات العامة التي توضع لها موازنات ملحقة تتمتَّع بالاستقلال المالي من دون أن تتمتَّع بشخصية معنوية مستقلّة عن الدولة.

وفي لبنان، الآن، كما في فرنسا، تقدَّم الموازنات الملحقة مع

---

(١) عواضة، ص ٧٣.

الموازنة العامة في كتاب واحد. وبهذا الوضع، لم يعُد ممكناً القول بأن الموازنات المُلحقة تشكِّل شذوذاً على قاعدة الوحدة، وإنما هي تعبِّر ـ من الناحية الحسابية ـ عن إعادة توزيع الإيرادات والنفقات على بعض الإدارات العامة ذات الصبغة التجارية أو الصناعية أو الثقافية أو الاجتماعية من أجل الوقوف على أوضاعها الحقيقية والتعرُّف إلى مدى جدواها.

ب ـ الموازنات المستقلة: Les Budgets indépendants

يرتبط وجود الموازنات المستقلّة بتطوُّر مهام الدولة الحديثة، بعد أن أصبحت دولةً تدخلية تُمارسُ أنشطةً صناعيةً وتجاريةً كانت مقتصرة في الماضي على الأفراد. ولذلك، فقد دعت الضرورة إلى عدم تطبيق الأصول المالية العادية على المؤسسات العامة الصناعية والتجارية التي تُنشِئها الدولة لهذه الغاية، إذا أرادت أن تمارس نشاطها الاستثماري التجاري أو الصناعي على الوجه الأكمل؛ ومن هنا فكرة الموازنات المستقلة الخاصة بهذه المؤسسات.

ومن مميزات الموازنات المستقلة:

١ ـ أنها توضع لمؤسسات عامة ذات استقلال مالي وإداري، وذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة.

٢ ـ أنها تقسم إلى قسمين: **الأول**: يتناول الأعمال التأسيسية التي يمكن تمويلها كلها بواردات المؤسسة العادية، **والثاني** يتناول نفقات الاستثمار العادية التي تموّل كلها بالواردات العادية، علماً بأن قاعدة «سنوية الموازنة» لا تطبّق على القسم الأول للأعمال التأسيسية، الذي تُغطّى نفقاته أحياناً بالقروض.

٣ ـ يُقتطَعُ سنوياً من واردات الاستثمار المبالغ اللازمة لإيجاد مال

احتياط، وتأمين استهلاك التجهيزات، وادخار الأدوات اللازمة للمؤسسة العامة.

٤ ـ أن واردات المؤسسة العامة تنفق على حاجاتها الخاصة.

٥ ـ لا تُعرض الموازنات المستقلة على السلطة المشترعة من إجل التصديق عليها، بل تقرِّرها مجالس إداراتها، وتُعرض على تصديق وزارة المالية ووزارة الوصاية[١].

ولقد تفاوتت الآراء حول اعتبار الموازنات المستقلّة لا تشكِّل شذوذاً على مبدأ الوحدة أو اعتبارها ـ على العكس ـ تُجسِّد ذلك الشذوذ عن المبدأ[٢]. ولكن مهما يكن من شأن هذه الآراء، فإن مما يجدر ذكره في هذا الصدد بعض التوصيات التي أقرَّتها اللجنة المالية في المؤتمر العربي الرابع للعلوم الإدارية ومنها:

«ـ إعادة النظر في وضع الموازنات المستقلة على ضوء التطورات الحديثة التي تتعلَّق بموازنات النشاط التجاري للخدمات والأعمال، والموازنات الاستشارية أو الإنمائية.

ـ اتباع قواعد المحاسبة التجارية بالنسبة للوحدات أو المؤسسات أو الهيئات العامة التي تمارس نشاطاً اقتصادياً، حتى يمكن الحكم على نتائج الأعمال وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

ـ مراعاة وضع نظام للحوافز المادية والمعنوية ترتبط بتطبيق نظام الموازنات والرقابة المتوفرة التي تتعلَّق بنتائج التنفيذ».

---

(١) في لبنان صدر المرسوم ٦٤٧٤ تاريخ ١٩٦٧/١/٢٦ المتعلق بالنظام العام للمؤسسات العامة والمصالح المستقلة.

(٢) عواضة، هامش ص ٧٧.

ج - الموازنات الاستثنائية: Les Budgets extraordinaires

هذه الموازنات الطارئة توضع إما لإقامة مشاريع إنشائية كبرى (مرافىء، مطارات، سكك حديدية، شبكات ريّ). . وإمّا لإعادة التعمير بعد الحرب، أو لإعادة التجهيز، أو لمواجهة كوارث طبيعية مثل الزلازل والفيضانات.

ويعود سبب وضع هذه الموازنات الاستثنائية إلى أن موارد الدولة العادية لا تتسع للنفقات التي تتطلّبها المشاريع الطارئة، ولذلك فإن الاعتمادات المرصدة لها لا تُلغى بانقضاء السنة، بل تظل قائمة إلى حين نفادها، كما أن طابعها المؤقت يحول دون دمجها في صلب الموازنة العامة، حرصاً على عدم الإخلال بالتوازن القائم بين كتلتيْ الموازنة.

ولكن هل صحيح أن هذه الموازنات الاستثنائية ما تزال «استثنائية»[1] بعد أن اتسع نطاقها، وأصبح يُطلق عليها في بعض الدول اسم «موازنات التوظيف» Budgets d'investissemen.

الحقيقة أن نفقات الموازنات الاستثنائية (النفقات التوظيفية والنفقات الإنشائية) أصبحت اليوم بمثابة النفقات العادية في الدول الحديثة، فأرقامها

---

(١) يقول بيار باس وفرانسوا بلوشلينيه: «Ce que l'on peut dire aujourd'hui du budget extraordinaire c'est que ce nom ne correspond plus à rien. Ce qui caractérise ce type de dépenses que l'on a appelées extraordinaires, c'est précisement qu'eles sont de toutes les années de sorte que toutes les justifications abondamment développées dans les traités classiques de l'existence d'un budget extraodinaire, toutes ces justifications doivent être laissées de côté» BESSE, Pierre, BLOCHLAINÉ, François; les Finances Publiques - Budget et trésor - Paris. S. d.

تظهر في الموازنة العامة، لكن حساباتها تنظم بصورة منفصلة عن حسابات النفقات الإدارية، بحيث تبقى قاعدة «وحدة الموازنة» متحققةً في هذه الحال.

لذلك، فإن في العلماء من يذهب إلى القول بأنه لم يعد من الجائز التحدث عن نفقات وواردات استثنائية، بعد أن دلَّ الاختبار على أنها ما تزال قائمة منذ إنشائها وأنها تتكرَّر كل سنة، كما أنه لم يعد من الجائز القول بتحميل الأجيال المقبلة بعض أعباء المشاريع الكبرى طالما أن القيام بهذه المشاريع هو وليد الحاجة الراهنة الملحة، فضلاً عن أنه سيكون لهذه الأجيال المقبلة حاجات وأعباء أخرى[١].

د ـ الحسابات الخاصة خارج الموازنة: Comptes spéciaux du Trésor:

قد تدفع الخزينة أو قد تقبض أموالاً دون أن تُعَدَّ هذه الأموال نفقاتٍ حقيقيةً أو إيرادات حقيقية. ومن الأمثلة على الأموال التي تدفعها الخزينة، دون أن تكون نفقاتٍ حقيقية: السلفات التي تعطى من الدولة إلى البلديات والمؤسسات وأحياناً لبعض الحكومات الأجنبية. ومن الأمثلة على الأموال التي تقبضها الخزينة دون أن تكون إيرادات حقيقية: **الكفالات** التي يدفعها أمناء الصناديق **والضمانات** التي يقدمها متعهدو الأشغال، **والأمانات** التي يودعها المتقاضون في صندوق الخزينة.

فالمفروض أنَّ ما دفعته الخزينة من سلفات سوف تسترده، فلا يُعْتَبَرُ إيراداً جديداً لها، والمفروض أيضاً أن ما قبضته الخزينة من كفالات وضمانات وأمانات سوف تعيدُه، فلا يُعتَبرُ إنفاقاً جديداً.

---

(١) شبلي، ص ٤٢.

من هنا أن الأصل في هذه الأموال، أن تتوازَنَ نفقاتها وإيراداتها من تلقاء ذاتها، فلا فائدة من إدراجها في صلب الموازنة العامة، ولذلك فُتحت لها في قيود الخزينة حسابات مستقلة سميت **«الحسابات الخاصة خارج الموازنة»**.

لكن المشكلة تظهر عندما لا يجري تسديدُ السلفات من جانب من حصل عليها، الأمر الذي يحمل الحكومة على سدادها بفتح اعتماداتٍ تخصِّصُها لهذه الغاية في موازنتها. وبما أن السلطة المشترعة لا شأن لها أصلاً بالموافقة على الحسابات الخاصة خارج الموازنة، فإنها تجدُ نفسها أمام الأمر الواقع، بحيث تكونُ الحسابات الخاصة قد شكلت خروجاً صريحاً على قاعدة «وحدة الموازنة».

وأيّاً ما كانت مواطنُ الشذوذ على قاعدة وحدة الموازنة، فالجديرُ بالذكر أنَّ الاتجاهات الأخيرة في علم الموازنة العامة منصبة على ضرورة العودة إلى قاعدة الوحدة، ومن هنا توصية المؤتمر الرابع للعلوم الإدارية الداعية إلى:

«التوسع في الأخذ بمبدأ وحدة الموازنة بحيث تَضُمُّ جميع الوحدات الإدارية التابعة للدولة، حرصاً على بيان الوضع المالي الكامل للدولة، ولربط الإنفاق والإيراد بالخطة العامة للدولة».

وهذه التوصية، معطوفةً على ما سبق أن أدرجناهُ من توصيات المؤتمر العربي الرابع للعلوم الإدارية، تحافظ على قاعدة الوحدة، ولكنها لا تمنَعُ الفصل بين النفقات العادية والنفقات الإنشائية أو الإنمائية، والموازنات الملحقة والحسابات الخاصة خارج الخزينة، ما دام أن كتاباً واحداً يضمّها جميعاً فيربطها بالخطة العامة للدولة، ويقدم الفكرة الواضحة والسليمة عن وضع الدولة المالي.

٤ ـ الشذوذ على قاعدة سنوية الموازنة:

وهذه القاعدة، شأنها شأن بقية قواعد الموازنة، استُهدِفَتْ للانتقاد والاعتراض، باعتبار أنَّ طبيعة المشروعات الإنشائية الكبرى والمشروعات الاستثمارية (الصناعية والتجارية) التي تتولى الدول أمر القيام بها، استجابةً منها للتطورات الاقتصادية المستجدة، لا تنحصر أعمالها في نطاق السنة الواحدة، وكذلك الأمرُ بالنسبة للأشغال والمشتريات التي تتجاوز الاعتمادات المرصدة لها حدودَ السنة.

لذلك، كان لا بد من التخلّي عن قاعدة سنوية الموازنة أو التخلي، في أقلّ تقدير، عن كثير من القيود التي تفرضها هذه القاعدة، خصوصاً متى ذكرنا أنَّ الأحوال الاقتصادية تتطوَّر وتتبدَّلُ على الدوام في نطاق ما يعرف باسم «الدورة الاقتصادية» فلا يمكن عند إعداد الموازنة، تجاهلُ هذه الدورة الاقتصادية بأيِّ حال.

ولعل أهم مظاهر الشذوذ على قاعدة سنوية الموازنة تتجلَّى فيما يلي:

أ ـ الاعتمادات الدائمة (لأكثر من سنة):

هذه الاعتمادات التي تجيزها السلطة المشترعة (البرلمان) في إنجلترا لمدة حكم ملكيّ كامل، مردُّها إلى أنَّ السلطة المشترعة ترغب في عدم إضاعة الوقت في درس بنودٍ في الموازنة لا شك في ضرورتها. لكن ثمة اعتمادات استثنائية لأكثر من سنة (ثلاث سنوات في بلجيكا) وبعض الاعتمادات التي تظل قائمةً ما لم تقرر السلطة المشترعة عكسَ ذلك، كما في الولايات المتحدة الأميركية.

ب ـ اعتمادات التعهد: (قوانين البرامج):

وهي تُفتَحُ عادةً لتنفيذ برامج إنشائية طويلة الأمد، وهي بطبيعتها

برامج تتجاوز مدة تنفيذها السنة الواحدة. وبموجب هذه الاعتمادات تخوّل السلطةُ المشترعةُ الحكومةَ حق التعهد بنفقات إجمالية، في عددٍ من السنوات يستغرق تنفيذ البرامج التي من أجلها رُصدت مبالغ النفقات المذكورة.

وبمقابل اعتمادات التعهد Crédits d'engagement التي تقرها السلطة المشترعة إجمالياً، فهناك اعتمادات الدفع Crédits de paiement التي تخوّلُ السلطةُ المشترعةُ بموجبها الحكومةَ حقَّ الإنفاق في كل سنة من السنين المقدرة لتنفيذ البرامج.

جـ ـ الاعتمادات المدوّرة:

وهي في الحقيقة لا تشكل شذوذاً على قاعدة السنوية بمقدار ما تجسد تمديداً للإذن بالإنفاق إلى ما بعد المدة التي من أجلها كان الإذن قد أعطي. ومبرّر هذه الاعتمادات المدورة أن هنالك مبالغَ في الموازنة ترصد للمشاريع والأشغال وتموين الجيش وما شابه ذلك، فإذا انقضت السنة المالية ولم تُنفَقْ هذه الأموال بسبب عدم إتمام الأشغال والمشاريع أو عدم الحصول على جميع المُؤَن اللازمة، فإنه بموجب قاعدة السنوية، ينبغي إلغاء الاعتمادات المتبقية. لكن انشغال السلطة الحكومية في إعداد مشروع الموازنة وانشغال السلطة المشترعة في درسه، قد يعرقِلان أو قد يؤخران الأعمال العائدة للمشاريع والأشغال المذكورة، أو قد يؤخران الحصول على المؤن للجيش.

لذلك اتبعت طريقة تدوير الاعتمادات التي تكون قد عقدت نفقتها ولم تصرف بعد، وهذه القاعدة معتَمَدَةٌ في لبنان (المرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ١٩٦٣/١٢/٣٠ الذي وضع مشروع قانون المحاسبة العمومية موضع التنفيذ) وهي معتمدة في دول أخرى كثيرة.

د ـ الاعتمادات الإضافية:

وهي نوعان: إمّا اعتمادات **تكميلية** تطلب الحكومةُ موافقةَ السلطة المشترعة على منحها لتغطية نفقات ملحوظة ثبت فيما بعد أن الاعتماد المحدد لها لم يكن كافياً، إمّا لعدم صحة التقدير، وإمّا لأسباب اقتصاديةٍ طارئة، وإمّا اعتمادات **استثنائية** لم تكن واردة أصلاً في الموازنة العامة.

هـ ـ الموازنات الإثنا عشرية:

عند تأخر تصديق السلطة المشترعة على مشروع الموازنة العامة إلى ما بعد بدء السنة المالية الجديدة فإنها تفوّض الحكومة، على سبيل الاستثناء، بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الموازنة المقبلة، وبانتظار التصديق النهائي عليها.

في لبنان، مثلاً، أجازت المادة ٨٦ من الدستور اعتماد هذه القاعدة، بعد أن تؤخذ موازنة السنة السابقة أساساً، ويضاف إليها ما فُتِحَ من الاعتمادات الإضافية الدائمة وتسقط منها الاعتمادات الملغاة. وأمّا الجباية فتتم على الأساس المعتمد سابقاً[١].

ولئن كان من حسنات القاعدة الإثني عشرية أنها تتفادى أيَّ إضرار بالمصلحة العامة عن طريق ضمان استمرار العمل الإداري، فإن من

---

(١) تنص المادة ٨٦ من الدستور اللبناني على ما يلي: «إذا لم يقرّ المجلسان (أي مجلس النواب ومجلس الشيوخ) موازنة سنة ما، قبل افتتاحها، فإن الضرائب والتكاليف والرسوم والمكوس والعائدات الأخرى تجبى كما في السابق، وتؤخذ موازنة السنة السابقة أساساً ويُضاف إليها ما فُتح لها من الاعتمادات الإضافية الدائمة، ويُحذَف منها ما أُسقِط منها من الاعتمادات الدائمة، وتأخذ الحكومة نفقاتها من الحاصل شهراً فشهراً على القاعدة الاثني عشرية».

مساوئها كونها تنظَّمُ قياساً على موازنة سابقة، دون أن يؤخَذ بعين الاعتبار ما استجدّ من حاجات جديدة، أو ما اقتُرِحَ من تعديلات على أصول الجباية والإنفاق، وكونها أيضاً تخالف قاعدة «تخصيص النفقات» باعتبار أنَّ اعتمادات الموازنة الإثني عشرية هي اعتمادات إجمالية، وكونها أخيراً تعقِّدُ الأعمال الإدارية لا سيما إذا تبدلت أصول الجباية والإنفاق المعتمدة في الموازنة السابقة، فتضطر الدوائر المختصة إلى مسك حسابين مختلفين ضمن السنة الواحدة: الأول للموازنة الإثني عشرية، والثاني للموازنة العامة، فضلاً عن اضطرارها إلى تصحيح القيود لدمج الحسابين في حساب واحد[١].

٥ ـ الشذوذ على قاعدة توازن الموازنة:

قلنا، عند الحديث على قاعدة «توازن الموازنة»: إنَّ هذه القاعدة التي تضفي في ظل الفكر المالي الكلاسيكي لوناً من القداسة على التوازن بين النفقات والواردات في الموازنة العامة، أصبحت موضع انتقاد من جانب الفكر المالي الحديث.

والحقيقة أن المفكرين الكلاسيكيين يُغالُون في تصوير الأخطار الناجمة عن العجز في الميزانية بادّعاء وقوع الدولة في محذور الإفلاس أو التضخم، كما يغالون أيضاً في تصوير المزايا الناجمة عن تحقُّق التوازن الذي لم يثبت حصوله واقعياً إلاَّ في حالات نادرة ومحدودة النطاق. ولعلَّ أهم ما يوجَّهُ إلى قاعدة «توازن الموازنة» من انتقادات يتلخَّص فيما يلي[٢]:

١ ـ إنَّ هذه القاعدة تتجاهل أثر الإنفاق الحكومي في الإنتاج. فليس

---

(١) شبلي، ص ٤٧.

(٢) بركات ودراز ص ١٣٦ وما بعدها.

صحيحاً أنَّ كل توسُّع في الإنفاق هو سيٍّء في حدّ ذاته، إذ أين يقع وجهُ السوء في الإنفاق على المرافق الاستثمارية، وهل يقدَّر مدى النفع من الإنفاق العام بالاستناد إلى معيار الربح فقط، أم ينبغي اعتماد نظرة أكثر شموليةً لتقييم ما يحققه الإنفاق من منفعة عامة للمجتمع؟ ففي بعض الأحوال، قد يكون الإنفاق الحكومي الاستهلاكي الذي يزيد من الإنفاق الكلي مرغوباً فيه لزيادة الإنتاج وانتعاش القطاع الخاص.

٢ ـ إن اقتراض الدولة للأموال لا يعد شراً في حد ذاته، ولا يضيف على الاقتصاد القومي أعباء متزايدة، بل على العكس، قد تقلُّ الأعباء إذا ما أحسن إنفاق الأموال وزاد الإنتاج، كما يمكن الدولة، بواسطة محاصيل الضرائب المتزايدة، أن تَفِيَ بأصل القروض وفوائدها.

٣ ـ إن تمويل العجز الحاصل في الموازنة عن طريق الإصدار النقدي الجديد لا يؤدّي، بالضرورة، إلى التضخم وإلى انهيار النقد، بل على العكس، فقد يمكن بهذه الطريقة زيادة الإنتاج، وإعطاء دفعة قوية من أجل انتشال الاقتصاد من حالات الركود.

كذلك الأمر بالنسبة للفائض الذي تحققه الموازنة، فهو لا يُعَدُّ أمراً سيئاً، وإنما قد تتمكّن الدولة بواسطته من تحقيق أهدافها في مقاومة التقلبات الاقتصادية، وبالتالي في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

٤ ـ إنَّ مغالاة الفكر المالي التقليديّ في تصوير مزايا قاعدة التوازن هي مثارُ انتقادٍ أيضاً، لأنَّ الكلاسيكيين ينظرون من جهة إلى الموازنة، بصرف النظر عن حقيقة الأوضاع الاقتصادية، كما أنهم من جهة ثانية يُبرزون التوازن الحسابي وكأنه هدف بحد ذاته من أجل تحقيق حياد الدولة، والحد من آثار نشاطها على الاقتصاد القومي.

والحقيقة أن فكرة الحياد هذه ـ كما أشرنا غير مرة ـ متعذّرَة التحقق الآن خصوصاً وأنَّ التوازن لو تحقق لما أدّى إلى تحقق الحياد المنشود إلاَّ إذا تصورنا أن دور الدولة الحديثة ما يزال مقتصراً على مجرد تحويل الأموال من مجموعة معينة بواسطة الضريبة إلى مجموعة أخرى بواسطة الإنفاق.

ولكنَّ نفقات الدولة المالية لا تقتصر على هذا النشاط التحويلي، وإنما أصبحت مضطرّة إلى الإنفاق الحقيقي من أجل شراء السلع والخدمات.

٥ ـ إنَّ قاعدة التوازن لا تعبّر دائماً عن حسن إدارة الحكومة للأموال. فقد تضطر الدولة، حرصاً منها على إظهار التوازن، إلى ضغط بعض البرامج والمشاريع التي تحقِّقُ منافع كثيرة، أو إلى عدم إدراج مشروعات جديدة، الأمر الذي يضع القيود على قدرة الحكومة في تحقيق أهدافها الاقتصادية.

وفي أي حال، فعلى الصعيد الواقعي التطبيقي نجدُ أنَّ القاعدة كانت في فرنسا هي عدم توازنُ الموازنة، وبذلك كان التوازن الدقيق هو الاستثناء: ففيما بين عامي ١٨٩٠ و١٩١٨ حققت جميع الموازنات المتوازنة، عند إجازتها، عجزاً واضحاً عند إعداد الحساب الختامي. وهذا الوضع كان معروفاً في معظم الدول، خلال الحربين العالميتين الأولى والثانية. وأمّا **السويد** فقد توصلت تدريجياً وعملياً إلى رفض قاعدة توازن الموازنة: لقد بدأت منذ عام ١٩٣٠ تفرق بين الموازنة الجارية (المتوازنة) والموازنة الرأسمالية (المتغيرة تبعاً لهدف تحقيق الاستقرار) ثم في عام ١٩٣٧ هجرت السويد قاعدة التوازن، حتى في الموازنة الجارية، وحكماً في الموازنة الرأسمالية، وذلك بقصد تحقيق هذا التوازن في إطارِ فترة

الدورة الاقتصادية التي أشرنا إليها من قبل، لكنها منذ عام ١٩٤٤ أصبحت لا تقيم أية أهمية للتوازن (حتى في فترة الدورة الاقتصادية)، وأصبح همها الأول هو مدى أثر الموازنة على الاقتصاد القومي.

وفي لبنان بدأت الموازنات منذ أواخر الثمانينات حتى اليوم ٢ أيار ٢٠٠٣ تظهر عجزاً واضحاً بسبب الأحداث التي فجّرت الوطن طوال ستة عشر عاماً.

خلاصة:

وفي أي حال فإن الاستثناءات اتي تشكل شذوذاً على القواعد الكلاسيكية لموازنة الدولة، تعبر عن الاتجاهات الحديثة التي تؤكد مرة جديدة أن المفهوم الكلاسيكي للموازنة لم يعد يفي بحاجات التخطيط الاقتصادي والتنمية الاقتصادية. وسوف يتاح لنا المزيد من الحديث عن هذه الحقيقة إذ ننتقل فوراً إلى طرح السؤال التالي:

ما هي الجوانب الفنية التي تكفل الوصول إلى دقة تقديرات الموازنة العامة؟

الفصل الخامس

الجوانب الفنية لدقة تقديرات الموازنة العامة

١ ـ تمهيد:

في الصفحات السابقة قدمنا جولةً نظريةً وتطبيقيةً مقارنةً تناولنا فيها مختلف الجوانب المتعلقة بموازنة الدولة من حيث مفهومُها، والمبادىء التي تحكمها، والخصائص التي تتصف بها، والقواعد الكلاسيكية التي تحكمها والتي كانت، في الماضي، تتسم بما يشبه العصمة والقداسة، ثم أصبحت مواطن الشذوذ عنها من الكثرة والتعدد بحيث خسرت تلك القواعد ما كان لها من بريق في نظر العاملين والمهتمين بشؤون الموازنة، علماً وتطبيقاً، خصوصاً وأنها أثبتت بالمفهوم الكلاسيكي القديم عَجْزَها عن تلبية حاجات التخطيط الاقتصادي، بعد أن وجدت الدولة نفسها غيرَ قادرة على التزام موقف الحياد في عصر السياسات التدخليّة والإنمائية.

ونخطو الآن خطوةً جديدةً، إذ ننظر في الجوانب الفنية التي اعتُمِدَتْ في بعض الدول، والتي ما يزال المجال مفتوحاً لاعتماد غيرها، عملاً بسنة التطور والتكيف مع المستجدات الاقتصادية والمالية خصوصاً، مؤكدين منذ البداية أنه على الرغم من كون مَوَاطن الشذوذ عن قواعد الموازنة الكلاسيكية ـ وخصوصاً قاعدة توازن الموازنة وتعادل نفقاتها وارداتها ـ تكاد تصبح هي القاعدة المعتمدة، فما يزال بعض الدول يحرص الحرص كله على إظهار التوازن ـ أي التوازن الحسابي الرقمي النظري فقط ـ باعتباره ما يزال في نظر المواطنين يرسخ الثقة بالدولة ويعطي الفكرة عن حسن

إدارة الأموال العمومية.

ولعلنا لا نخطىء إن نحن قرّرنا في هذا السياق، أن الكلام على «دقة تقـديـرات المـوازنـة» يهـدف أولاً إلـى ضمـان تحقـق التـوازن بيـن كتلَتَـيْ الموازنة، مع التركيز على نقطتين أساسيتين:

الأولى: تقدير النفقات على أوسع احتمال، من دون مبالغة تؤدي إلى تضخيم الأرقام، ومن دون تقتير يؤدي إلى ضغطها ضغطاً يفضي بالنتيجة إلى عرقلة مسيرة الأعمال الإدارية والإنشائية في البلاد.

الثانية: تقدير الواردات في أضيق الإمكانات، من دون مبالغة تؤدي إلى إرهاق المواطنين بالضرائب والرسوم، ومن دون تقتير يؤدي إلى حرمان خزينة الدولة من واردات تفي بالحاجات التي تتطلبها استمرارية المرافق العامة، أو المشاريع الإنشائية والإنمائية الكبرى.

٢ ـ صعوبة التقدير الدقيق:

وإذا كان استقراءُ الأصول والجوانب الفنية الكفيلة بتحقق التقديرات الدقيقة لموازنة الدولة ـ على نحو ما ذكرنا في السطور الأولى من هذه الدراسة ـ هو الهم الأساسي الذي يساور علماء المالية والسلطات التقريرية والتنفيذية المعنية بشؤون الموازنة خصوصاً، وبشؤون التخطيط الاقتصادي الوطني عموماً، فممّا لا ريب فيه أن الصعوبات التي تعترض كلَّ ناهضٍ بمسؤوليات الموازنة، منذُ إعدادِها إلى وضع حساباتها الختامية، لا تخفَى على ذي بصيرة.

لكنَّ الصعوبة لا تعني الاستحالة، في أي حال. ثم إذا كان من المتعـذّر رفـع التـوقعـات والتخمينـات، أي التنبـؤات المستقبليـة لأرقـام الواردات والنفقات، إلى المستوى الحسابي الثابت الدقيق، فإن ذلك لا

يعني جواز ترك حبل التقدير على غاربه، من دون محاولة البحث عن معايير سليمة يمكن بواسطتها الوصول إلى أكثر التقديرات اقتراباً من الواقع، وذلك في اتجاهين اثنين:

١ ـ **الاتجاه الأول**: وضع مسؤولية إعداد الموازنة ـ ومن ثَمَّ تنفيذها ـ في أيدي جهاز بشري يتمتع بالكفاءة العلمية، والخلقية الرافية، والمناقبية الوطنية، والخبرة العملية، والغيرة على الصالح العام.

٢ ـ **الاتجاه الثاني**: إتباع نظام سليم ومنسق، تعتمده إداراتُ الدولة عموماً ـ مع أخذ بعض الاستثناءات الضرورية بعين الاعتبار ـ وذلك سواء بالنسبة لأساليب تقدير كلٍّ من نفقات الوزارات، أو أساليب تقدير الإيرادات العامة، مع ما قد يقتضيه ذلك من بيانات ووثائق ومستندات تدعِّمُ صحةَ النفقات المقدّرة على وجه الخصوص.

ولا يخفى علينا أن وزارات الدولة جميعاً هي وزاراتُ إنفاق، ما عدا وزارة المالية التي تنفرد عادةً بإعداد موازنة الواردات. وهذا لا يعني أن وزارة المالية ليست وزارة إنفاق كسائر الوزارات، كما لا يعني أن الوزارات الأخرى لا تطرح أو لا تقرر بعض الرسوم والضرائب، لكن أمر تحصيلها يبقى منوطاً بموظفين تابعين لوزارة المالية، وتحوَّلُ مباشرة إلى خزينة الدولة، تطبيقاً لقاعدة شمول الموازنة، فضلاً عن قاعدة الشيوع أي عدم تخصيص الواردات كما سبق وأشرنا في حديثنا عن قواعد الموازنة العامة.

ومن هنا أننا نفهم الأسباب التي تدفع جميع الوزارات إلى المبالغة في تقدير نفقاتها المُرْتَقَبَة لسنةٍ قادمةٍ، كما نفهم الأسباب التي تحمل وزارة المالية على القيام بمحاولة إقناع الوزارات الأخرى بضغط نفقاتها، إذا كان من المتعذر تغطية تلك النفقات بالضرائب والرسوم المقررة، أو بضرائب ورسوم جديدة يصعب فرضها على المكلفين (المموّلين) وخصوصاً في

الفترات الاقتصادية الحرجة. وغني عن البيان أنَّ مجلس الوزراء يبقى، في حال الخلاف، هو المرجع الصالح للبت بالتقديرات الموضوعة من جانب الوزارات.

وغنيٌّ عن البيان أيضاً أن وزارة المالية لم تعد تستطيع أن تطبّق قاعدة أولوية النفقات في الظروف الحاضرة وبعد التطورات الاقتصادية المتشابكة داخلياً وخارجياً، ووجود حركتي التأثير والتأثر المتبادلين بين الدول كافة، ولا سيما على الصعيد الاقتصادي.

إن تطبيق هذه القاعدة يفترض ـ نظرياً ـ اقتراح تحصيل واردات جديدة، عن طريق فرض الضرائب الجديدة. لكن ذلك يصطدم ـ عملياً ـ بالإمكانات المالية في البلاد، وبما يترتب على الضرائب الجديدة من آثار اقتصادية واجتماعية.

ولهذا فإن الاتجاهات الحديثة في العلوم المالية تقرر أن قاعدة أولوية النفقات على الواردات كانت معقولة ومقبولة وممكنة التطبيق عندما كانت نفقات الدولة محدودة. أمّا الآن، وقد اتسعت نفقات الدولة باتساع حاجاتها ومهامها التدخلية والإنمائية الكثيرة، فلا مفرّ من مراعاة قدرات المكلفين عند اشتراع أية نصوص يتقرر بموجبها فرض ضرائب جديدة وتحصيلها.

والحقيقة التي لا ترقى إليها ريْبَةٌ، أنَّهُ في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة لم يعد ثمة مجالٌ للكلام على قاعدة أسبقية النفقات أو أسبقية الواردات، وإنما هذه الأسبقية تبقى مرصودة للأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها، بواسطة موازنتها العامة، في مجالات الاقتصاد أو السياسة أو التربية أو الصحة أو الدفاع أو الاجتماع أو سواها.

ولولا هذه الحقيقة الناصعة، لما كان هنالك أيُّ داعٍ أو مبرّر لكي

يقدم وزير المالية مع مشروع الموازنة، تقريراً مستقلاً ومفصلاً عن أحوال البلاد، من جميع النواحي، وهو ما كان يسمَّى في الماضي «خطاب الموازنة» أو «الفذلكة التفسيرية». فهذا التقرير يتضمن الأسباب الموجبة لمشروع الموازنة الجديدة، أي التبريرات المنطقية المقبولة لما تنوي سائرُ الإدارات إنفاقَهُ في العام القادم، أو لما سوف يجري فرضه وتحصيله من وارداتٍ لخزينة الدولة.

وما أرانا مبالغين، بعد هذا، إن أكَّدنا أنَّهُ مهما تكن المزايا المطلوبة مي موظفي الوزارات، على اختلاف مستوياتهم الإدارية الهرمية، لكي تجيء تقديراتهم قريبةً ما أمكن من الواقع والحقيقة، فإن المطلوب من المولجين بهذا الأمر في وازرة المالية ـ وعلى رأسهم وزير المالية شخصياً ـ هو أكبر ممّا يُطلَبُ من موظفي سائر الوزارات، وهذا الكلام لا يعني تمييزاً بين موظف وموظف، وإنما هو يؤكد على الدور الهام الذي يُفْرَضُ على مسؤولي الموازنة في وزارة المالية أداؤه، بحكم التركيبة الإدارية المعتمدة في بلدان العالم من دون استثناء.

ولا نتجاهل، في أي حال، أن هذا الرأي قد يكون موضع انتقاد ـ وقد كان موضع انتقاد فعلاً ـ حتى إن الفقيه الفرنسي موريس دوفيرجيه يقول في انتقاد الدور المعطى لوزير المالية (الذي يسميه بعضهم «وزير الموازنة»[1] أو «الرئيس المالي للحكومة») ما تعريبه:

«إن الصدارة التي أعطيت لوزير المالية قد جعلت الحكومة أشبه بمؤسسة يديرها أمين الصندوق. وهذه طريقة حسنة لكي تكون حسابات المؤسسة منتظمة، ولكي يكون ممكناً الاقتصاد في النفقات. إلاَّ أنها طريقة

(١) علماً بأن في فرنسا وزارة للمالية ووزارة للموازنة.

سيئة لتنمية المؤسسة من الناحية الفنية، ولتطويرها وتوسيعها، بل ولإمكانية المحافظة على حيويتها المالية نفسها»[1].

وفي كل حال، فإن تقدير النفقات والواردات هو عملية فنية تبدأ من أصغر الأقسام والدوائر في الوزارة، إلى أن تصل إلى أعلى مرجع يملك صلاحية إقرارها والموافقة على اعتمادها.

فما هي الأسس الفنية والعلمية التي يمكن اتباعها من أجل ضمان صحة التقديرات واقترابها ما أمكن من الواقع؟.

لقد أشرنا، من قبل، إلى وجوب تقدير النفقات على أوسع احتمال ولكن من دون مبالغة ومن دون تقتير، ونضيف هنا أن النظر في تقدير النفقات، على الاحتمال الأوسع، ينطوي في النتيجة الأخيرة على نقطتين أساسيتين لا يجوز إغفال أي منهما:

١ ـ **النقطة الأولى**: إنه بمقدار ما تنتدبُ الدولةُ نفسها لأداء مزيد من النشاطات والمهام، في شتى الميادين الاقتصادية والاجتماعية والتربوية والصحية والدفاعية، بالإضافة إلى مهامها التقليدية في مجال الإدارة والأمن والقضاء وتسيير مرافق الخدمات العامة، فبمقدار ذلك ينبغي الإفساح في المجال أمام الإنفاق العام، وبالتالي رصد المبالغ اللازمة التي يقتضيها هذا الإنفاق، ولا سيما في البلاد العربية النامية التي تنهل، قبل الشرائع الوضعية، من مناهل الرسالات السماوية السمحاء القائمة على أساس التواصل الإنساني والتراحم الأخوي، في ظل الدولة المنصفة العادلة المسؤولة عن رعاياها مسؤولية اجتماعية تضامنية[2].

---

(١) يراجع: DUVERGER, Maurice: Finances publiques, Paris, 1965.

(٢) ATOUI, Faouzi: Le principe de l'Equité dans le régime économique et financier de l'Islam, thèse de doctorat d'état en droit - Université de =

٢ ـ **النقطة الثانية**: إنه بمقدار ما ينبغي الإفساح في المجال أمام الإنفاق العام، فبمقدار ذلك أيضاً ينبغي أن يكون تقدير المبالغ المطلوبة له صحيحةً وأمينة وضرورية فعلاً لتسيير مرافق الدولة، على اختلاف طبيعتها ونشاطها، وذلك يستدعي أمرين اثنين:

أ ـ أن يمارس الموظفون المؤتمنون على تقدير النفقات العامة مهامّهم في ضوء مواهبهم وخبراتهم ومعلوماتهم وشمول نظرتهم إلى الأوضاع الراهنة، والأوضاع المرتقبة.

ب ـ أن يكون الإنفاق صحيحاً وأميناً ومثبتاً بمستندات سليمة غير مشكوك في أمرها، وغير منطوية على رائحة من روائح التواطؤ بين المؤتَمَن على المال والمتعهد (أو المورِّد) الذي يتعامل معه، ومن هنا أنّ نزاهة المسؤول وأخلاقه الشخصية وولاءه الوطني، تحول كلّها دون تضخم حجم الإنفاق أولاً، ودون اضطرار الإدارة التي تقوم المسؤولية عليها ثانياً إلى طلب اعتمادات إضافية لتغطية نفقاتٍ صحيحةٍ أو وهميةٍ، واردةٍ في مشروع الموازنة أو غير ملحوظةٍ فيه.

بمعنى أكثر وضوحاً وصراحةً: إن تقدير نفقات الموازنة العامة لا يخضع لقواعد فنية وعلمية خاصة. وحتى لو افترضنا وجود هذه القواعد، فإن الضمانة الأساسية لصحة تقدير النفقات لا تستند إلى القواعد ـ الموجودة أو غير الموجودة ـ وإنما هي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بكفاءة القيّمين على أمر النفقات، وبأخلاقيتهم ومناقبيتهم الوظيفية والوطنية في آنٍ معاً.

غير أن ثمة معايير يمكن اتباعها في تقدير النفقات العامة، بالنظر إلى طبيعة هذه النفقات من حيث كونُها ثابتةً أو متقلبةً:

= Limoges (FRANCE). n. éd. 1984.

١ ـ فبالنسبة للنفقات الثابتة:

لا تبدو أيةُ صعوبة في تحديد مقاديرها، بل على العكس فإن كل المعطيات متوفرة من أجل أن يكون تقدير حجمها صحيحاً ومحدداً بشكل واقعي سليم. فهذه النفقات تُلحَظُ في الموازنة من أجل تغطية مرتبات الموظفين، وأجور المستخدمين، والمعاشات التقاعدية، وأقساط الدين العام. ومن هنا أن هذا النوع من النفقات لا يشكل أية صعوبة عند إجراء تقديرات الموازنة، ولا يخضع لمناقشات جديّة أمام السلطات المشترعة ذات الصلاحية في إقرار الموازنة العامة، وفي الموافقة على فتح الاعتمادات اللازمة لدفع النفقات المقدرة.

٢ ـ وأمّا بالنسبة للنفقات المتقلبة:

فإن تقديرها يصطدم بصعوبات جدية لأن هذا النوع من النفقات غير خاضع لقواعد ثابتة ودائمة، نظراً للارتباط الوثيق بين حجمها المتوقع وبين المستجدات الاقتصادية وتقلبات الأسعار؛ فنفقات المنشآت الحكومية، ومشاريع الطرق والجسور، والموانىء، والمرافىء، والمطارات، والمستشفيات والملاجىء، ونفقات التأمين والصيانة والترميم والتدفئة والإنارة، ونفقات إعاشة السجناء ولباس أفراد الجيش وقوى الأمن الداخلي، ونفقات المراسم والحفلات الرسمية والسفر والتمثيل، وربما أحياناً المساعدات المادية أو العينية المتعارف عليها بين الدول عندما تحل بإحداها كارثة طبيعية أو حرب مدمرة، كل هذه المصارف تتطلب نفقات لا يسهلُ، سلفاً، تحديد مقاديرها.

لكن الخبرات الفنية والاقتصادية والإدارية المتعاونة في هذا المجال كفيلة بتقريب أحجام النفقات المقدرة، من الواقع، إلى أقصى حدود الإمكان.

ـ **والنفقات الثابتةُ**: تُرصَدُ لها اعتماداتٌ **محددة** Crédits Limitatifs.

ـ **بينما النفقاتُ المتقلبةُ**: تُرصَدُ لها اعتماداتٌ **تقديرية** Crédits évaluatifs.

وغنـيٌّ عـن البيـان أنـه مثلمـا لا ينبغـي بـالضـرورة أن يستنفِـدَ زبـونُ المصرف كامل الاعتماد المفتوح له في المصرف، فكذلك لا يعني فتح الاعتماد بنفقات الموازنة، وجوب استنفاد هذا الاعتماد بكامله.

ومثلما لا يستطيع زبون المصرف أن يتجاوز مقدار الاعتماد المفتوح له، فكذلك لا يجوز للحكومة أن تتجاوز بنفقاتها مقدار الاعتماد المفتوح لها بموجب الإجازة المعطاة لها من السلطة المشترعة.

وهنا ترتسم في الذهن التفرقة المعروفة بين الاعتماد والنفقة: **فالاعتماد** هو الإذن الممنوحُ من السلطة المشترعة للحكومة بالإنفاق في حدود معينة، وأمّا النفقة فهي المبلغ المصروف فعلاً، في حدود الاعتماد المفتوح.

لـذلـك، فـإن السلطـة المشتـرعـة، صـاحبـة الحـق فـي إعطـاء الإذن بالجباية والإنفاق، تتشدَّد في «**الاعتمادات الإضافية**» التي تطلبها الحكومة خلال السنة المالية التي سبق أن أقرَّت موازنتها، إذا كانت هذه الاعتمادات الإضافية مطلوبة من أجل تكملة «**الاعتمادات المحددة**»، باعتبار أن هذه الاعتمادات مقررة لنفقات ثابتة كان في الإمكان تحديد مقاديرها بدقة في مشروع الموازنة، بينما تتساهل في «**الاعتمادات التكميلية**» المطلوبة لتكملة «**الاعتمادات التقديرية**» باعتبار أن هذه الاعتمادات مرنةٌ وقابلة للتعديل، بحكم طبيعة النفقات المتقلبة التي قررت من أجل تغطيتها.

٣ ـ تقدير النفقات في لبنان:

وعلى سبيل المثال، فإن قانون المحاسبة العمومية في لبنان (الموضوع

موضع التنفيذ بالمرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ١٩٦٣/١٢/٣٠) وتعديلاته يحتم على كل وزير أن يضع قبل نهاية شهر أيار (مايو) من السنة مشروعاً بنفقات وزارته عن السنة التالية، ويرسله إلى وزير المالية مشفوعاً بالمستندات والإحصاءات والإيضاحات اللازمة لتبرير كل اعتماد من الاعتمادات المطلوبة، وذلك وفقاً لأصول يحددها وزير المالية.

مع الإشارة إلى أن القانون يقسم الاعتمادات المفتوحة لمواجهة نفقات الموازنة إلى نوعين (المادة ١٣):

١ ـ **أساسية**: وهي التي تفتح بموجب قانون الموازنة.

٢ ـ **إضافية**: وهي التي تزاد إلى الاعتمادات الأساسية بعد نشر الموازنة. وهذه الاعتمادات الإضافية تنقسم بدورها إلى نوعين:

أ ـ **تكميلية**: وهي التي تفتح لمواجهة نقص في بند معين.

ب ـ **استثنائية**: وهي التي تفتح لمواجهة نفقة لم يخصَّص لها أصلاً أيُّ اعتماد في الموازنة.

ومع الإشارة أيضاً إلى أن موازنة النفقات تقسم إلى جزئين اثنين (المواد ٢٠ ـ ٢٢):

١ ـ **الجزء الأول**: ويحتوي على النفقات العادية.

٢ ـ **الجزء الثاني**: ويحتوي على نفقات التجهيز والإنشاء ومساهمات الدولة الإنمائية.

يوزع كل من الجزئين المذكورين من قسم النفقات إلى أبواب، ويحدد عدد الأبواب في كل جزء بقرار من وزير المالية.

ويقسم **الباب** إلى **فصول** يختص كل منها بإدارة واحدة، أو **مجموعة** من الإدارات، أو بمشروع واحد أو مجموعة من المشاريع. ويقسم **الفصل**

إلى بنود يختص كل منها بنفقات من نوع واحد، أو نفقات متشابهة، ويقسم البند عند الاقتضاء إلى فقرات.

ولما كانت الرواتب في عداد النفقات الثابتة، فقد أوجبت المادة ٢٣ من قانون المحاسبة العمومية أن يبين في بند الرواتب:

١ ـ **فيما يتعلق بالموظفين الدائمين والمؤقتين**: عدد الموظفين الإجمالي بحسب الفئة، مع مجموع رواتبهم وملحقاتها.

٢ ـ **فيما يتعلق بالمتعاقدين**: عددهم مع مجموع رواتبهم وملحقاتها.

٣ ـ فيما يتعلق بالأجراء:

ـ للأجراء الدائمين: عددهم مع مجموع أجورهم وملحقاتها.

ب ـ للأجراء غير الدائمين: مجموع أجورهم وملحقاتها.

ولسوف نعرض بالتفصيل فيما بعد إلى إجراءات إعداد الموازنة وإقرارها وتنفيذها والرقابة على تنفيذها في لبنان.

٤ ـ تقدير النفقات في مصر:

وأمّا المتبع في مصر، فإنَّ وزير الخزانة يبعث قبل بداية السنة المالية بحوالي تسعة أشهر منشوراً دورياً إلى الوزارات المختلفة يدعوها فيه إلى إعداد الموازنة الجديدة، وموافاة الإدارة العامة للموازنة بوزارة الخزانة بتقديراتها لموازنة السنة المقبلة، في الموعد الذي يحدّده (وغالباً يكون الموعد قبل بداية السنة المالية بحوالي ستة أشهر).

ويشير وزير الخزانة في منشوره الدوري إلى «ضرورة مراعاة الاقتصاد التام وضغط المصروفات بإلغاء الوظائف الخالية، وتبسيط الإجراءات، ومنع تكرار العمل الواحد في جهات مختلفة، وإحكام الرقابة، والقضاء

على كل مظاهر التبذير والإسراف».

ويتضمن منشور وزير الخزانة أيضاً بعض الملاحظات العامة عن الحالة المالية، والتعليمات التي ينبغي أن تتّبعها الجهات الحكومية لدى إعداد تقديراتها، مشفوعةً بنماذجَ خاصة لاستخدامها حتى تأتي الموازنة متناسقةً في مختلف أجزائها.

ومن الأسس المعتمدة في مصر لتقدير النفقات، نذكر ما يلي:

أولاً ـ تقدير الماهيات:

(مفترضين أن التقدير سيجري للسنة المالية ٢٠٠٤).

ـ جملة الماهيات الفعلية للوظائف المشغولة التي ستستحق عن سنة ٢٠٠٤، ويمكن الوصول إلى ذلك باتخاذ ماهية يونيو ٢٠٠٣ أساساً للتقدير بضرب رقم الماهية بالرقم (١٢) (ولا يدخل في ذلك العلاوات المستحقة عن شهري مايو ويونيو ٢٠٠٣).

ـ جملة العلاوات التي تستحق اعتباراً من شهر مايو ٢٠٠٣ وفقاً للقواعد المعمول بها، وذلك عن سنة كاملة.

ـ جملة المستحق صرفه في سنة ٢٠٠٤ نظير العلاوات التي تستحق من أول مايو ٢٠٠٤، وذلك عن شهرين فقط، وفقاً للقواعد المعمول بها (وذلك لأن العلاوات الدورية تستحق في أول مايو بينما تبدأ السنة المالية من أول يوليو).

ـ جملة الماهيات الفعلية للمعيَّنين على **الوفورات**.

ـ جملة ربط الوظائف الخالية التي يتحتم الاحتفاظ بها على أساس متوسط الدرجات.

ـ اعتمادات الوظائف.

ـ تنزيل مجموع متوسط مربوط الدرجات.

ـ فرق الماهيات بالزيادة أو العجز.

ثانياً: تقديرات الأجور:

توضع اعتمادات الأجور على أساس العدد المقرر لكل درجة، ومتوسط هذه الدرجات. فإذا زادت جملة المتوسط على الأجور الفعلية فيستبقى الفرق بصفة نقص أجور. أمّا إذا قلت جملة المتوسطات، فيضاف الفرق بصفة كمالة أجور، أسوةً بما هو متبع في الماهيات.

ثالثاً: تقدير المرتبات:

تقدر اعتمادات المرتبات على أساس ما يُصرَفُ فعلاً، حيث أن بين المرتبات ما يخضع للتخفيض، وبينها ما تلحقه الزيادة بما يحصل عليه الموظف من تحسين في ماهيته أو إعانة غلاء، أو بسبب تطبيق قانون المعادلات الدراسية، كما في مرتبات بدل التخصيص أو التفرغ أو الانتقال أو غيرها من المرتبات الإضافية.

رابعاً: تقدير المصروفات العامة:

تقدر على أساس تخفيضها إلى أدنى حدّ مستطاع بالنسبة إلى اعتمادات السنة التي تعد خلالها الموازنة، إلاَّ إذا كانت هناك فروق توجب بقاء الاعتماد على حاله، على أن تبيّن أسباب الفرق بين اعتمادات السنة الجديدة والسنة الحالية، وذلك فيما عدا تقديرات الإيجارات، فتقدر وفقاً للعقود بعد تخفيضها في الحالات التي نصت عليها القوانين الصادرة في هذا الشأن، وكذلك اعتمادات الإنارة والمياه التي تقدر على أساس متوسط

المصروف في السنوات الثلاث السابقة، مع مراعاة العوامل التي قد تدعو إلى تعديلها.

خامساً: تقديرات المخازن:

توضع المقايسات الخاصة بتقديرات المخازن من مهمات وتوريدات وأثاث وملابس وأغذية وتعيينات وعليق ووقود، عن طريق الاهتداء بالمنصرف في الجزء المنقضي من السنة التي تعد خلالها الموازنة، وبمتوسط المنصرف في السنوات الثلاث السابقة مع مراعاة ما يكون متبقياً في المخازن، والانتفاع بالأصناف الموجودة في المخازن إلى أقصى حد ممكن، ولو بإجراء بعض الإصلاحات عليها حتى تصبح صالحة للاستعمال.

وأمّا تقدير أثمان الأصناف التي تدرج بالمقايسات، فيكون ذلك من أساس أسعار العقود الأخيرة، ما لم يكن هناك من الظروف ما يستوجب تقديرها على أساس آخر. وعلى وجه العموم فإنه يراعى أن تعدّ تقديرات المخازن على أساس الأحكام التي تقضي بها لائحة المخازن في هذا الشأن.

سادساً: تقديرات الأعمال الجديدة:

تقدر اعتماداتها على أساس مواصلة الأعمال التس سبق الارتباط بها بالفعل، وكذلك الأعمال الجديدة التي تستدعيها ضرورة عاجلة. وتحدد الاعتمادات على أساس ما تتوقع المصلحة إنفاقه فعلاً، أي لا تدرج قيمة الأعمال كاملة ثم يستبعد من جملتها ما لا ينتظر صرفه، بل يستبعد المنظور عدم صرفه من كل عمل على حدة.

وإذا استلزم بعض الأعمال الجديدة تعيين مستخدمين، فإن الاعتمادات الخاصة بماهياتهم وأجورهم لا تدرج ضمن اعتمادات تلك

الأعمال، بل تدرج جملةً تحت بند خاص، منفصلةً عن اعتمادات تلك الأعمال وغير مستبعدة منها[1].

٥ ـ أسس تقدير الواردات في الموازنة:

هنا أيضاً، نذكّر بما كنا أشرنا إليه من ضرورة تقدير الواردات في أضيق الإمكانات، من دون مبالغة تؤدي إلى إرهاق المواطنين بالضرائب والرسوم، ومن دون تقتير يؤدي إلى حرمان خزينة الدولة من واردات تفي بالحاجات التي تتطلّبها استمرارية المرافق والمشاريع العامة.

بمعنى آخر: أن تقدير الواردات ـ وهو أصعب من تقدير النفقات ـ لا يفسح في المجال لأي تفاؤل أو تشاؤم من جانب المسؤولين عن عمليات التقدير، وإنما النقطة الهامة والأساسية التي يجب أن يعيرها هؤلاء المسؤولون كامل اهتمامهم هي العوامل الاقتصادية والاجتماعية التي يُرْتَقَبُ إمّا استمرارها على حالتها الراهنة، وإمّا تقلبها بسبب المؤثرات الخارجية والداخلية من سياسية واقتصادية وما إليها.

ومثلما تبيَّن لنا، من قبل، أن النفقات على نوعين: **نفقات ثابتة** ترصد لها اعتمادات محددة، **ونفقات متقلِّبة** ترصد لها اعتمادات تقديرية، وإن كان ذلك لا يمنع الحكومة، خلال تنفيذ الموازنة، من طلب اعتمادات تكميلية أو إضافية، حسب الظروف المستجدة، فإن الواردات بدورها على نوعين: الواردات الثابتة والواردات المتقلبة.

أولاً ـ بالنسبة للواردات الثابتة:

لا يصعب إجراء تقدير صحيح ودقيق إلى أقصى حدود الإمكان.

---

(١) د. عبد المنعم فوزي، مذكرات في المالية، ص ٣٢٥.

والفضل في ذلك يعود إلى طابع الاستقرار والثبات اذي يجعل هذا النوع من الواردات يستند إلى أرقامها المعروفة في السنوات السابقة، وهي أرقام تتعرَّض لبعض الزيادة أو بعض النقصان بين سنة وأخرى، لكنها بمجموعها لا تشكِّل إلاَّ جزءاً يسيراً من الواردات العامة في الموازنة.

ومن هذه الواردات الثابتة: الرسوم والعائدات المفروضة على شركات الحصر أو الشركات ذوات الامتياز، والريع الناتج عن استثمار أملاك الدولة، وفوائد ديونها وما شابه ذلك.

ثانياً ـ أمّا بالنسبة للواردات المتقلِّبة:

فإن تقديرها يصعب القيام به على وجه الدقة، بسبب ما يطرأ عليها من تغييرات مستمرة بين سنة وسنة. ولمّا كانت الصعوبة قائمة على هذا النحو، ثم لمّا كان هذا النوع من الواردات يشكِّل الجزء الأعظم من واردات الموازنة العامة، لكونه يشمل الضرائب والرسوم على أنواعها، وهي ترتبط بعوامل كثيرة مثل سعر الضريبة، والقوة الشرائية للنقود، ناهيك بالأحوال الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بصورة عامة، فقد كان لا بُدّ من اعتماد أساليب فنِّيةَ وعملية مفيدة في تقريب التقدير من الواقع، وبالتالي في تجنُّب محاذير الخطأ في التقدير. فما هي هذه الأساليب؟

ثالثاً ـ أساليب الواردات غير الثابتة:

هنالك ثلاثة أساليب معتمدة في الدولة، بشكل عام، من أجل ضمان صحة تقدير الواردات وعلى الأخص الواردات المتقلِّبة غير الثابتة التي تشكِّل الجزء الأكبر من واردات الموازنة العامة كما قدَّمنا. وهذه الأساليب هي:

أسلوب التقدير المباشر، أسلوب التقدير الوسطي، وأسلوب التقدير القياسي. وفيما يلي كلمة عن كلٍّ من هذه الأساليب الثلاثة:

١ ـ أسلوب التقدير المباشر:

هذا الأسلوب الذي يكاد يصبح اليوم أمثل أساليب التقدير المعتمدة (إلى جانب أحد الأسلوبين الآخرين)، يترك للمسؤولين عن إعداد موازنة الدولة حرِّية التقدير، وفقاً لما يرون، واستناداً إلى أية طريقة يلمسون صوابها، على أن تكون الحكومة التي يعدُّون لها موازنتها مسؤولةً بالنتيجة أمام السلطة المشترعة.

ولا يَخفى ما تستلزمه هذه الحرِّية الواسعة من مسؤوليات يضمنْها العلم والتجربة والخبرة والنزاهة وبُعد النظر والمعرفة الشاملة بأحوال البلاد، والتقلُّبات الاقتصادية المرتقبة، وكل هذه الضمانات تتضاءل إزاء الثقة المفترض قيامها بين السلطة التي تعدّ الموازنة والسلطة التي تصدِّقها، خصوصاً وأن سلطة إعداد الموازنة تكون، في الغالب ومن حيث المبدأ، أوسع خبرة ومعرفة بمدى صحة الأرقام المرتسمة في الموازنة من السلطة المشترعة التي يغلب عليها الطابع السياسي.

وهنالك عناصر يمكن الاستئناس بها، من أجل تقدير الواردات غير الثابتة وفقاً لأسلوب التقدير المباشر، ومنها:

١ ـ واردات السنة السابقة.

٢ ـ سير عمليات الواردات في السنة الحالية.

٣ ـ التوقعات الاقتصادية الجديدة في السنة القادمة.

٢ ـ أسلوب التقدير الوسطي:

بموجب هذا الأسلوب، يجري تقدير واردات السنة التالية بالاستناد إلى متوسط عدد من السنوات (يتراوح بين سنتين وخمس سنوات) التي تمَّ

إقفال حسابها الختامي. فعلى سبيل المثال: من أجل تقدير واردات عام ٢٠٠٤، يجري الاستناد إلى واردات السنتين ٢٠٠١ و٢٠٠٢ اللتين يكون حسابهما الختامي قد أقفل حتى أواسط عام ٢٠٠٣ الذي تعدّ الموازنة القادمة خلاله.

ومن المآخذ الهامّة على هذا الأسلوب أن الاستناد إلى متوسّط واردات السنوات السابقة، أياً كان عددها، يراعي التطورات الاقتصادية المستجدة والمرتقبة، ازدهاراً أو كساداً، وبذلك يجيء الأسلوب الوسطي عاجزاً عن تقديم التقديرات الواقعية الصحيحة.

٣ ـ أسلوب التقدير القياسي:

وهو يشبه الأسلوب الوسطي، وتوجّه إليه الانتقادات ذاتها. لكن الفارق بينهما أنَّ تقدير الواردات عن طريق أسلوب التقدير القياسي يستند إلى حاصلات السنة الأخيرة (لا سنتين أو أكثر) التي تمَّ إقفال حسابها الختامي. وعلى سبيل المثال: من أجل تقدير واردات عام ٢٠٠٤ يجري الاستناد إلى تحصيلات سنة ٢٠٠٣ التي يكون قد قطع حسابها.

رابعاً ـ أسلوب تقدير الواردات في لبنان:

حتى عام ١٩٦٣ (تاريخ صدور آخر قانون للمحاسبة العمومية)، كان لبنان يعتمد أسلوب التقدير الوسطي من حيث المبدأ، من دون أن يحول هذا الأسلوب دون اعتماد أسلوب التقدير المباشر أيضاً. وقد نصَّت المادة (١٤) من قانون المحاسبة العمومية الصادر عام ١٩٥٩ على ما يلي:

«المادة (١٤): تُقدَّر واردات السنة الجديدة، مبدئياً، استناداً إلى متوسط تحصيل السنتين الأخيرتين المقطوع حسابهما. ولوزير المالية أن يعدِّل التقدير على أساس أوضاع يعود إليه اعتمادها، على أن يبرِّر أسبابها

ونتائجها في حقل الملاحظات «أو في فذلكة الموازنة».

فلمّا وضع القانون الأخير عام ١٩٦٣، اعتمد لبنان أسلوب التقدير القياسي، من حيث المبدأ، مفسحاً في المجال أمام اعتماد الأسلوب المباشر مع الاستئناس بتحصيلات الأشهر المنصرمة من السنة التي يجري فيها إعداد الموازنة. فقد نصَّت المادة (١٥) من قانون المحاسبة العمومية الصادر عام ١٩٦٣ على ما يلي:

«المادة ١٥»: تقدَّر واردات السنة الجديدة استناداً إلى العنصرين التاليين:

أ ـ تحصيلات السنة الأخيرة التي أنجز مشروع قطع حسابها[١].

ب ـ تحصيلات الأشهر المنصرمة من السنة الجارية.

ولوزير المالية أن يعدِّل التقدير على أساس أوضاع يعتمدها، على أن يبرِّر أسبابها».

وعلى سبيل المثال: فإن تقدير واردات عام ٢٠٠٤، وفقاً لقانون المحاسبة العمومية اللبناني، يجري بالاستناد إلى تحصيلات عام ٢٠٠٢، وإلى تحصيلات الأشهر السابقة لأول أيلول (سبتمبر) ٢٠٠١ وهو آخر موعد يتوجَّب فيه أن يقدِّم وزير المالية مشروع الموازنة إلى مجلس الوزراء (قبل أول أيلول) مشفوعاً بتقرير يحلِّل فيه الاعتمادات المطلوبة، والفروقات الهامة بين المشروع وبين أرقام موازنة السنة الجارية[٢].

علماً بأن وزير المالية ملزم بموجبٍ آخر، وهو تقديم تقرير مفصَّل

---

(١) بموجب المادة (١٥) المعدلة من قانون المحاسبة العمومية، يجب إنجاز مشروع قطع الحساب قبل (١٥) آب (أغسطس) من السنة.

(٢) المادة ١٧ من قانون المحاسبة العمومية ١٩٦٣.

كان يدعى سابقاً «فذلكة الموازنة» عن الحالة الاقتصادية والمالية في البلاد، وعن المبادىء التي اعتمدتها الحكومة في مشروع الموازنة، وذلك قبل أول تشرين الثاني (نوفمبر) من سنة إعداد مشروع الموازنة، وهو ما أشرنا إليه غير مرة.

خامساً ـ أسلوب تقدير الواردات في مصر:

بالإضافة إلى المنشور الدوري الذي يصدره وزير الخزانة والذي يتضمَّن، كما قدَّمنا «التعليمات التي يجب على الجهات الحكومية اتباعها في إعداد تقديراتها...»، فإن الواردات التي يمكن معرفتها مقدماً، كالضرائب العقارية، تقدَّر على أساس المستحق تحصيله في السنة المالية التي تعدّ عنها الموازنة، بمقتضى القوانين المعمول بها.

وكذلك الحال بالنسبة إلى الإيجارات والإيرادات الناتجة عن اتفاقات، فهي تقدَّر على أساس التحصيلات المنتظرة في السنة التي تُعدُّ فيها الموازنة، وما جرى تحصيله منها فعلاً، وما ينتظر تحصيله حتى نهاية هذه السنة نفسها، مع مراعاة العوامل التي يمكن أن تؤدِّي إلى إجراء بعض التعديلات على الأرقام المقدَّرة[١].

٦ ـ الاتجاهات الحديثة في تقسيمات الموازنة وتقديراتها:

مما لا ريب فيه أن أساليب التقدير التي أشرنا إليها بالتفصيل في الصفحات السابقة والمعتمدة حالياً في إعداد موازنات الدول، تستند إلى التقسيم الإداري لنفقات الموازنة ووارداتها.

بموجب هذا التقسيم الإداري، يجري تصنيف كتلتي الموازنة وفقاً

---

(١) مذكرات في المالية العامة، ص ٣٢٨.

للوحدات الحكومية (الوزارة ـ الهيئة ـ المؤسسة ـ المجلس. . .) بحيث يأتي هذا التصنيف انعكاساً للخريطة التنظيمية أو الهيكل الإداري للدولة.

ولا تكاد توجد دولةٌ واحدةٌ في العالم لا تستخدم التقسيم الإداري في تصنيف كتلتي موازنتها العامة.

لكنَّ هنالك اتجاهات حديثة نحو اعتماد تقسيمات نوعية أو وظيفية للموازنة قد تكون في الغالب مكملةً للتقسيم الإداري:

أ ـ على أساس التقسيم النوعي للموازنة:

يجري تصنيف النفقات العامة لكل وحدة حكومية وفقاً للمادة أو الخدمة التي تشكِّل مصرفاً للإنفاق العام. والمفترض أن يكون قد سبق هذا التقسيم النوعي، تقسيم إداري للموازنة، إذ لا أهمية كبرى في استخدام التقسيم النوعي من دون التقسيم الإداري، بينما يمكن الاكتفاء، وفقاً لما هو معمول به عادةً، بالتقسيم الإداري من دون التقسيم النوعي للموازنة.

يترتَّب على ما تقدَّم أن يُخصَّص لكل وحدة من الوحدات الحكومية قسم مستقل تتفرَّع عنه تقسيمات متدرِّجة حتى أصغر فرع حكومي. وبعد ذلك، تُصنَّف النفقات العامة الخاصة بكل وحدة حكومية وبكل نوع منها تصنيفاً نوعياً، أي وفقاً لمصارف الإنفاق.

وما دام أن الوحدات الحكومية المختلفة تشتري عادةً مواد وخدماتٍ متشابهة (مثل أجور القوى العاملة، والأجهزة المكتبية، والأدوات الكتابية، ومصاريف الصيانة)، رغم اختلاف البرامج التي تضطلع كل وحدة إدارية بتنفيذها، فإن ذلك يساعد على وضع تقسيم نوعي موحَّد لكل الوحدات الحكومية. ومن هنا نبعت فكرة النظام المحاسبي الموحَّد في مختلف

وحدات القطاع العام[١].

ولا ريب في أن هذا النظام الحكومي المحاسبي الموحَّد يستطيع أن يربط بين اعتمادات الموازنة والمحاسبة الحكومية، وبالتالي فإنه يسهِّل الرقابة على العمليات المالية، ويساعد على كشف مواطن الخطأ أو التلاعب[٢]. فلم يكن غريباً، والحال هذه، أن ينظر إلى استخدام هذا التقسيم النوعي للموازنة على أنه تقدُّم كبير في مجال الإدارة المالية.

هذا بالنسبة إلى النفقات، وأمّا الواردات، فإنَّ بعض العلماء الماليين[٣] ينكر وجود تقسيم نوعي لها في الموازنة العامة، لكن هذا الإنكار لا ينفي إمكانية إجراء مثل هذا التقسيم وأهميته في المراحل الأربع التالية:

١ ـ **مرحلة تحضير الموازنة**: لأنه يسهل ويضبط تقدير الواردات للسنة المالية القادمة.

٢ ـ **مرحلة الاعتماد**: لأنه يمكِّن من تحديد الاختصاصات.

٣ ـ **مرحلة التنفيذ**: لأنه يرتِّب المسؤوليات على الوحدة الحكومية.

٤ ـ **مرحلة الرقابة**: لأنه يكشف أي إهمال أو تقاعس في تحصيل الواردات.

ب ـ وعلى أساس التقسيم الوظيفي للموازنة،

يجري تصنيف النفقات العامة وتبويبها في مجموعات متجانسة،

---

(١) بركات ودراز ـ ص ١٧٢.

(٢) د. محمد أحمد خليل ود. عمر السيد حسنين: المحاسبة الحكومية والقومية ـ دار الجامعات المصرية. القاهرة. د. ت.

(٣) يراجع: BURKHEAD, Jesse: Government Budgeting, editon john Wiley and sons, New York 1962, p. 182.

بحيث تخصّص كل مجموعة منها لوظيفة معيَّنة من وظائف الدولة (الدفاع، الأمن الداخلي، العدالة، الصحة، الري، الزراعة والإسكان، التعليم والثقافة، الشؤون الخارجية).

فهذا التقسيم لا ينظر إلى الوحدة أو الجهاز الذي يقوم بالإنفاق، بل يركِّز على نوع الخدمة أو الوظيفة التي من أجلها تنفق الأموال العامة. وهذا التقسيم لا يعطل ضرورة توزيع بعض النفقات الثابتة التي لا تشكِّل وظيفةً مستقلةً بحدٍّ ذاتها عن سائر الوظائف الرئيسة المستخدمة في التقسيم (مثل نفقات رئاسة الدولة، والأجهزة العامة المركزية، وهيئات الرقابة..)، كما أنه لا يحول دون إدراج بعض النفقات العامة (مثل نفقات خدمة الدين العام) في بند مستقل.

والتقسيم الوظيفي قد لا يصلح بالنسبة للواردات، خصوصاً إذا رغبنا في تطبيق قاعدة «عدم تخصيص الواردات». وعلى هذا الأساس، يُكتفى بتقسيم جانب الواردات العامة تقسيماً يتمشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، ألا وهو نشر بيانات الموازنة العامة بطريقة واضحة تسهل على غير المتخصِّص إدراك كنهها، وتفهُّم مضمونها، والوقوف على أهمية دور الحكومة والقطاع العام في الاقتصاد القومي[1]. فلا تبقى أرقام الموازنة العامة بالنسبة إلى الرجل العادي بمثابة الكتابات الهيروغليفية القديمة.

والحقيقة أنه بفضل التقسيم الوظيفي، يمكن تحليل النشاط الحكومي ونطاقه والتغيرات الطارئة عليه بين سنة وأخرى، فضلاً عن دراسة النفقات العامة ومقارنتها، ومتابعة تطورات توزيعها بين الوظائف المختلفة، وهذا كله يساعد على تقييم النشاط الحكومي، وتثمين دور القطاع العام.

---

(١) بركات ودراز، ص ١٦٤.

لذلك، فقد ظهرت مقترحات كثيرة من جانب بعض الباحثين الماليين، ومن جانب هيئة الأمم المتحدة لاعتماد التقسيم الوظيفي في موازنات الدول، من أجل توحيد استخدام هذا الأسلوب في الدول المختلفة، وبالتالي تسهيل إجراء الدراسات والمقارنات اللازمة في هذا النطاق.

٧ ـ موازنة الأداء وموازنة البرامج ـ موازنة التخطيط:

على الرغم من بعض المزايا التي يتصف بها كل من التقسيمات الإدارية، والنوعية، والوظيفية للموازنة العامة، فقد كانت هذه التقسيمات مثاراً لبعض الانتقادات، بالنظر لما يعتورها من مَواطن الضعف الأساسية المتمثلة في عجزها عن الترشيد العلمي سواء للسلطة المشترعة، أو للوحَدات الحكومية أو للمواطن العادي.

فبالنسبة للتقسيم الإداري والنوعي يبدو أن التركيز فيه يقتصر عى نفقات كل وحدة إدارية على حدة، من دون أن يوضح أسباب الإنفاق، ولا يقدم صورة واضحة عن وجوه هذا الإنفاق ولا عن مدى الإسراف والاقتصاد فيه، ولا يكشف عن مستوى الكفاءة (ناهيك بتطورها من عام إلى عام آخر) في استخدام الأشياء التي ينصرف إليها إنفاق الوحدة الإدارية.

وبالنسبة للتقسيم الوظيفي، فعلى الرغم من كل المزايا التي سبق ذكرها، نرى أن هذا التقسيم غير قادر على الإجابة عن سؤالين أساسيين:

١ ـ ما هي مبررات هذا التوزيع للنفقات العامة؟ ولماذا يخصص لخدمات التعليم والثقافة مثلاً أكثر مما يخصص لخدمات الري والصرف؟

٢ ـ بغض النظر عن مبررات هذا التوزيع، هل تستخدم الأموال المخصصة لكل وظيفة من الوظائف أحسن استخدام[١].

---

(١) المرجع السابق، ص ١٧٩.

بالنظر إلى مواطنَ الضعف هذه، برز اتجاه حديث نحو تطوير فنّ تبويب الموازنة العامة، من أجل حسن تقدير الواردات والنفقات، على ضوء تطور النظرة إلى مهام الدولة الحديثة ومسؤولياتها وإشرافها المباشر أو شبه المباشر على المجالات الاقتصادية التي بدونها لا يمكنها تنفيذ أية خطة قومية لتحقيق التنمية الاقتصادية. ومع هذا التطور، ازدادت الحاجة إلى إيجاد طريقة جديدة سليمة من أجل الحكم على مستوى كفاءة الأداء الحكومي، لئلا تظل أدواتُ السلطة التنفيذية إلى ذلك الأداء، أدواتٍ تقليدية مستندة إلى مجموعة من الأساليب والأعراف التي لا تقوم على أي بحث علمي لإعداد الموازنة العامة.

وعلى هذا الأساس، جرى التفكير في إنشاء **موازنة الأداء** التي تتلخَّص فكرتها في إعادة تبويب نفقات الموازنة بحيث تظهر ما تنجزه الدول من أعمال، وليس ما تشتريه من السلع والخدمات وعناصر الإنتاج المختلفة[1]، بحيث لا تشتري هذه الأشياء لذاتها، بل لكونها لازمة من أجل إنجاز هدف معين أو عملية معينة، وهذا ما يسمى بالنتيجة: **«وحدة الأداء»**.

وقد تعدّدت التقسيمات التي أطلقها الباحثون في العلوم المالية على **«موازنة الأداء»**، فدعيت **«موازنة الإنجاز»** و**«موازنة البرامج»**. لكن باحثين آخرين يرون أن التشابه ليس تاماً بين موازنة الأداء (أو الإنجاز) وموازنة البرامج، ذلك أن تركيزهما على نشاط الدولة لا على عناصر الإنتاج، يقابله كون موازنة البرامج تهتم بتقسيم نشاط الحكومة إلى برامج واسعة تنطوي على العديد من وحدات الأداء، ويتولى تنفيذها عدد من الإدارات الحكومية، بينما لكل من هذه الإدارات «وحدة أداء» خاصة بها.

---

(١) يراجع: SMITHIES, Arthur, The Budgetary Process in the United States Mcgraw, HILL, 1st Ed. 1955.

بتعبير آخر: إنِ موازنة الأداء تقتصر على الوحدة الحكومية التي يعتبر نشاطها جزءاً من النشاط الأوسع الذي تقتضيه موازنة البرامج، فتكون نفقات البرامج هي المجموع الجبري لنفقات وحدات الأداء التي تتكوّن منها البرامج، وبذلك يصبح إعداد موازنة البرامج خطوة سابقة على إعداد موازنة الأداء، ما دام أن موازنات الأداء يجب أن تجري في إطار الخطة العامة التي تتجسَّد، أساساً، في موازنة البرامج.

ومن هنا الاتجاه نحو **دمج جهاز الموازنة بجهاز التخطيط في الإدارة الواحدة**، بحيث تصبح وظيفة جهاز الموازنة وظيفة تخطيطية بعيدة عن الوظيفة التقليدية التي تقوم بها وزارة المالية (أو وزارة الخزانة)، طالما أن موازنة البرامج تُستخدم أساساً في اتخاذ القرارات التخطيطية المتعلِّقة بالمفاضلة بين البرامج البديلة على مستوى الوحدات العليا في التنظيم الإداري، مثل مجلس الوزراء، والوزارة.

هذا بالنسبة لموازنة البرامج. أمّا موازنة الأداء فهي ضرورية للترشيد العلمي، كما سبق أن ذكرنا، من أجل حسن إدارة الوحدات الصغيرة في التنظيم الإداري، فيمارس كل رئيس لتلك الوحدات مهامه بكفاءة عالية، وينهض بمسؤولياته بوعي وجدارة، وتتعمَّق خبرته العلمية بعد ذلك بحيث يصبح من الميسور وضع تكاليف نمطية (أو نماذج أداء لكل عمل) ومقارنتها بتكاليف الأداء الفعلية، وعندئذٍ يمكن معرفة الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها، فتأتي قرارات رؤساء الوحدات بفضل ذلك، قرارات رشيدة، ويرتفع مستوى أدائهم الوظيفي فضلاً عن إشاعة الوعي المالي لدى كل مسؤول، وينعكس ذلك على المصلحة العامة، بسبب إمكانية إحكام الرقابة على أموال الخزينة.

والجدير بالذكر أن اختلاط المعاني بين موازنة البرامج وموازنة الأداء

دفع بعض الباحثين إلى اقتراح مصطلح آخر هو «**موازنة التخطيط**»[1] مع أن هذا المصطلح لا يعني شيئاً غير «موازنة البرامج» كما شرحناها منذ قليل.

وفي أي حال فقد اتضح لنا، على ضوء ما تقدَّم، أن تطبيق موازنة الأداء يستدعي أمرين[2]:

أولاً: تحديد وحدات الأداء (أي المنتج النهائي) لكل وحدة حكومية، حتى يتم ربط عناصر النفقات بها.

ثانياً: إيجاد طريقة علمية يتم بموجبها توزيع جميع النفقات العامة الضرورية على وحدات الأداء. ولا يخفى أن موازنة الأداء يصعب تطبيقها في قطاع الخدمات، لأكثر من سبب، ولكن المرونة التي تتصف بها موازنة الأداء، وقابليتها للتطوُّر بفعل تراكم الخبرات، تسهل أمامها سبل التطبيق التدريجي البطيء.

٨ ـ خلاصة:

ومهما يكن من شأن البريق الذي تبدو عليه مبادىء الموازنة العامة وخصائصها وتقسيماتها وقواعدها الكلاسيكية، أو الاتجاهات الحديثة التي تسير الموازنة في ركابها، ومهما يكن من شأن التطورات الاقتصادية التي حتَّمت انتقال الدولة الحديثة إلى الدور التدخلي الإنمائي، وإلى استخدام الموازنة كأداة من أدواتها التدخلية في سياق التخطيط الاقتصادي بهدف تحقيق التنمية القومية الشاملة، فممّا لا ريب فيه أن العامل الأهم في ضبط تقديرات الموازنة وتقريبها ما أمكن من الواقع، من دون مبالغة أو تضييق،

---

(١) د. محمد عادل الهامي: استخدام أسلوب «ميزانية» البرامج والأداء في ظل الإصلاح الاقتصادي والمالي، معهد الدراسات المصرفية ١٩٦٨.

(٢) بركات ودراز، ص ١٨٣.

هو الإنسان الذي أنيطت به مهمة المشاركة في إعداد الموازنة العامة وفي إقرارها وتنفيذها والرقابة على تنفيذها. إن العلم، والخبرة، والأمانة، ورحابة الفهم، وسعة الإطلاع على حركة التطور، بكل وجوهه، عناصر أساسية إذا ما تآزرت وتكاملت، واعتمدت النماذج والقواعد العلمية الحديثة، أعطت أطيب النتائج على صعيد دقة تقدير النفقات والواردات في موازنة الدولة.

الفصل السادس

الموازنة العامة في لبنان

تمهيد:

عرضنا في الفصول السابقة لمبادىء الموازنة العامة أو قواعدها التقليدية، كما بيَّنا مواطِن الشذوذ على تلك القواعد ورسمنا الاتجاهات الحديثة التي باتت الآن تحكُم موازنات الدول، ثم فصَّلنا البحث في الأصول الفنية لدقة تقدير النفقات والواردات في الموازنة العامة.

واستكمالاً منّا لعناصر بحث الموازنة، كان لا بُدَّ لنا من إلقاء الضوء، وبشكل بالغ الاقتضاب، على الموازنة العامة في لبنان، متوقفين خصوصاً أمام إعداد الموازنة لدى كل من الوزارات والإدارات المختصة، ولدى وزارة المالية ومن ثم لدى مجلس الوزراء، كما توقفنا أمام إقرارها والتصديق عليها من قبل المجلس النيابي، وتنفيذها، وأنواع الرقابة على تنفيذها سواء منها الرقابة الموضعية أو الرقابة على أساس المستندات، والرقابة المسبقة (الوقائية) أو المؤخَّرة (الرادعة)، والرقابات الإدارية والقضائية والبرلمانية.

على أن نستكمل دراستنا هذه بفصل خاص نرصده لبحث موضوع «الموازنة ومتطلِّبات التخطيط الاقتصادي»، في إطار الاتجاهات الحديثة في موازنة الدولة.

١ ـ إعداد الموازنة العامة:

تتولَّى السلطة التنفيذية في لبنان مهمة إعداد الموازنة، وبذلك يكون

التنازعُ الطويل العهد الذي قام بين كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية بشأن إعداد الموازنة قد حُسِم لمصلحة السلطة الأخيرة.

وثمة أصول حدَّدها قرار وزير المالية رقم ١/٥٥٩ تاريخ ٢٢ شباط ١٩٦٦ لتحضير الموازنة، من الناحية الفنية، على أن عملية التحضير هذه تمرّ بثلاث مراحل:

أولاً: مرحلة التحضير لدى الوزارات أو الإدارات المختصة:

وتبدأ هذه المرحلة على أثر صدور تعميم من وزير المالية (أو من رئيس مجلس الوزراء في بعض الدول) فور التصديق على مشروع الموازنة الجديدة، ذلك أن التعميم المذكور يذكِّر الوزارات والإدارات المختصة بوجوب المباشرة في إعداد موازنة السنة التالية ضمن المهلة الدستورية والقانونية. وهكذا تقوم الدوائر، كلٌّ فيما خصَّها، بوضع جداول بنفقاتها المرتقبة للعام التالي، مرفقةً بالوثائق والمستندات اللازمة، ثم توحِّد الوزارة المختصة موازنات دوائرها في مشروع واحد يرسله الوزير إلى وزارة المالية مرفقاً بما يدعمه من وثائق ومستندات، ويضع لهذه الغاية تقريراً يبرِّر فيه الفروقات القائمة بين مشروع الموازنة القادمة، والموازنة الحالية، علماً بأن المشروع الموحَّد لكل وزارة يجب أن تتسلَّمه وزارة المالية (مديرية الموازنة) قبل آخر شهر أيار من السنة الجارية حتى تتمكَّن من وضع مشروع الموازنة العامة للسنة المقبلة في المهل الدستورية المحدَّدة.

ثانياً: مرحلة التحضير لدى وزارة المالية:

نشير أولاً إلى أن وزارة المالية تعدّ مشروع موازنة بنفقاتها أسوة بسائر الوزارات وترسله إلى مديرية الموازنة فيها، لكنها تتفرَّد عن الوزارات الأخرى في وضع تقديرات الواردات العمومية للسنة التالية.

وبعد أن تتسلَّم وزارة المالية مشاريع موازنات الوزارات وتوحِّدها، تقوم مديرية الموازنة فيها، بالتدقيق في طلبات الاعتمادات المقدَّمة من الوزارات، وتتولَّى مناقشتها مع تلك الوزارات لأجل التوصل إلى تحقيق التوازن بين النفقات والواردات، وذلك عن طريق إلغاء بعض اعتمادات الوزارات أو تخفيض بعضها الآخر.

فإذا تمَّ التوصُّل إلى تفاهم، بنتيجة تلك المناقشة، وتحقّق بالتالي التوازن المنشود بين النفقات والواردات، فإن مديرية الموازنة ترفع تقريراً بهذا المعنى إلى وزير المالية، تمهيداً لعرضه على مجلس الوزراء. أمّا إذا لم يتحقّق التفاهم ولا التوازن، فعندئذٍ يتولّى وزير المالية بنفسه عقد اجتماعات مع زملائه الوزراء للوصول إلى الحل الذي يؤمِّن تخفيض بعض الاعتمادات التي يطلبونها أو إلغاء بعضها الآخر، فإذا لم ينجح وزير المالية بدوره في هذه المهمة، فإنه يضطرّ إلى اقتراح فرض ضرائب جديدة أو الحصول على قروض جديدة لتأمين الموارد اللازمة لتغطية النفقات المتوقعة أو إلى تغطية الفرق بمأخوذات من مال الاحتياط إذا كان ذلك ممكناً (المادة ١٦ من قانون المحاسبة العمومية).

وفي أية حال، فإن وزير المالية يقوم بعرض مشروع الموازنة العامة، بصيغته النهائية على مجلس الوزراء، مرفقاً بتقرير مفصَّل، قبل أول أيلول من كل سنة، وذلك تمهيداً لإحالته على المجلس النيابي بهدف التصديق عليه.

ثم إن وزير المالية يضع بياناً إيضاحياً كان يُسمَّى «خطاب الموازنة»، أو «الفذلكة التفسيرية»، وقد أسلفنا الإشارة إلى ذلك. وهذا البيان يُرسَل مباشرةً إلى المجلس النيابي قبل أول تشرين الثاني من كل سنة. وهو يتضمَّن عادةً عرضاً مفصَّلاً للأوضاع الاقتصادية على المستويات الدولية

والإقليمية والمحلية، كما يُوضح المبادىء المعتمدة من قِبل السلطة التنفيذية، في إعداد مشروع الموازنة العامة.

ثالثاً: مرحلة التحضير لدى مجلس الوزراء:

غنيٌّ عن البيان أن مجلس الوزراء هو الذي يرسم السياسة العامة للموازنة، ويحدِّد أولويات الإنفاق، كالإنفاق مثلاً على تعزيز عديد الجيش ومعدّاته، أو الإنفاق على الضمانات الاجتماعية والصحِّية أو على المجالات التربوية والثقافية.

ومجلس الوزراء هو المرجع الصالح للبت في أيٍّ خلاف ينشأ، بصدد مشاريع موازنات الوزارات المختلفة، بين وزير المالية وبعض زملائه، فيما إذا تمسَّك الوزراء بالاعتمادات التي يطلبونها ولم يستجيبوا لطلب وزير المالية بتخفيض بعض تلك الاعتمادات أو إلغاء بعضها الآخر، بهدف تحقيق التوازن بين النفقات والواردات في الموازنة العامة.

وبعد أن يبتّ مجلس الوزراء في شأن مشروع الموازنة العامة، سواء بالموافقة عليه أو بتعديله، فإنه يقوم بإحالته إلى مجلس النواب، وذلك قبل ١٥ يوماً من بداية العقد العادي الثاني للمجلس النيابي، وهذا العقد الثاني يبدأ في أول يوم ثلاثاء يلي ١٥ تشرين الأول من السنة.

٢ ـ إقرار الموازنة العامة:

أسلفنا القول إنّ التنازع الطويل حول إعداد الموازنة بين كلٍّ من السلطتين التشريعية والتنفيذية قد حُسِم لمصلحة السلطة التنفيذية. ونُضيف الآن أنّ إقرار الموازنة الذي كان بدوره موضع تنازع بين السلطتين المذكورتين قد حُسِم لمصلحة السلطة التشريعية ولكن بصورة تدريجية، إذ كانت السلطة التشريعية تصدِّق على الضرائب فقط، ثم اتَّسع سلطانها إلى

التصديق على النفقات، وأصبحت الآن تُصدّق على مشروع الموازنة العامة بكامله، سواء لجهة النفقات أو لجهة الواردات، من ضرائب ورسوم وقروض وأرباح ناجمة عن الإصدارات النقدية الجديدة وما إليها.

وفي لمحة تاريخية موجزة، نشير إلى أن السلطة التشريعية تتألَّف دائماً من مجلس واحد كما هي الحال في لبنان الآن، وإنما قد تتألَّف من مجلسين (كما كان الحال في ظل الانتداب الفرنسي على لبنان)، **وأحدُ** المجلسين يُدعى المجلس النيابي أو مجلس العموم أو الجمعية الوطنية، **وثانيهما** يُدعى مجلس الشيوخ أو مجلس اللوردات أو مجلس الأعيان. ولمّا كان لكلٍّ من المجلسين صفته التشريعية، فقد كانت صلاحية إقرار الموازنة والتصديق عليها منوطة بالمجلسين معاً. إلاَّ أن خلافات كثيرة في وجهات النظر بينهما، بشأن الموازنة العامة، أدَّت في كثير من الأحيان إلى التأخُّر في التصديق على الموازنة، وبالتالي إلى التسبُّب بأضرار تلحق بالمصلحة العامة.

ولم يكن من السهولة بمكان حلّ هذا التنازع بين المجلسين، ولكن لمّا كان مجلس الشيوخ يُعيَّن في الغالب، ومجلس النواب يُنتخَب في الغالب أيضاً من جانب الشعب، فقد حُسِم النزاعُ بين المجلسيْن لصالح المجلس الأخير.

ولا ندخُلُ كثيراً في المتاهات التاريخية التي أفضت إل إعطاء الأولوية لمجلس النواب في مجال إقرار الموازنة؛ لكنّنا نُشيرُ إلى أن عملية التصديق لا تجري بصورة فورية، وإنما يُحال مشروع الموازنة أولاً على اللجنة المالية البرلمانية التي تُدعى «لجنة الموازنة» أو «لجنة المال والموازنة» وهي تقوم بتوجيه سياسة الدولة عن طريق الموازنة والقوانين المالية، فتقوم هذه اللجنة بدراسة مشروع الموازنة العامة، والقوانين

المالية، والقوانين الأخرى ذات النتائج المالية.

وفي سياق قيام اللجنة بدراسة مشروع الموازنة، فهي تدقق في الأرقام المقترحة فيها، وتتثبّت من صحة الوثائق والمستندات المثبتة للنفقات المتوقعة، ومن حق هذه اللجنة أن تقبل مشروع الموازنة كما قدّمته الحكومة أو أن تعدِّله أو أن ترفضه برمّته. إلاّ أن تعديلاتها لا ينبغي أن تتجاوز حدود الاعتمادات الإجمالية التي اقترحتها السلطة التنفيذية أي أنه ليس من حق اللجنة أن تقترح زيادة النفقات العامة المقدَّرة في مشروع الحكومة.

ثم إن اللجنة بعد فراغها من تدقيق مشروع الموازنة العامة، تضع تقريراً بهذا الشأن يتضمَّن التعديلات والاقتراحات التي قد ترى ضرورةً للأخذ بها، ثم ترفع تقريرها مع مشروع الموازنة إلى مجلس النواب. وفي هذا المجال، لا بُدَّ من الإشارة إلى أنّ الاتجاهات الدستورية القانونية الحديثة لا تُنكرُ صلاحيات السلطة التشريعية في إقرار الموازنة العامة وتصديقها، ولكنها تميل إلى الحدّ من هذه الصلاحيات وتضييق نطاقها، بدليل أن المهلة المعطاة للسلطة التشريعية من أجل درس الموازنة وإقرارها هي قصيرة نسبياً، فضلاً عن حق السلطة التنفيذية بوضع مشروع الموازنة العامة موضع التنفيذ، إذا لم تصدِّق السلطة التشريعية على الموازنة ضمن المهلة المحدَّدة لها.

وقد أجاز الدستور اللبناني نشر الموازنة العامة بمرسوم، ولكن ضمن أصول وردت في نص المادة ٨٦[١]، وفيه: «إذا لم يبتّ مجلس النواب نهائياً في شأن مشروع الموازنة قبل الانتهاء من العقد المعيَّن لدرسه، فرئيس الجمهورية يدعو المجلس فوراً لدورة استثنائية تستمر لغاية

(١) عدلت هذه المادة بالقانون الدستوري الصادر في ١٧ تشرين الأول ١٩٢٧.

كانون الثاني لمتابعة درس الموازنة. وإذا انقضت الدورة الاستثنائية هذه ولم يُبتّ نهائياً في مشروع الموازنة، فلرئيس الجمهورية أن يضع مرسوماً بموافقة مجلس الوزراء يجعل بموجبه المشروع المذكور بالشكل الذي تقدَّم به إلى المجلس مرعياً ومعمولاً به...».

وممّا يدلُّ أيضاً على الاتجاه الحديث نحو الحدّ من صلاحيات السلطة التشريعية في إقرار الموازنة العامة، أن معظم الدساتير، وفيها الدستور اللبناني[1]، تحظِّر على تلك السلطة اقتراح زيادة النفقات الواردة في مشروع الحكومة، إلاّ إذا استشيرت وزارة المالية خطياً في ذلك واقترنت الزيادة المقترحة بموافقة مجلس الوزراء. هذا فضلاً عن كون الأولوية في الدورة البرلمانية المخصَّصة لدرس الموازنة العامة، مرصودة لهذه الموازنة قبل أي موضوع آخر.

ولربَّما كان تصويت السلطة التشريعية الذي يجري في عدد من الدول على أساس الاعتمادات الإجمالية، من آيات الحدّ من صلاحية تلك السلطة في مجال إقرار الموازنة، لكن هذا الأمر غير وارد بالنسبة إلى المجلس النيابي اللبناني، لأن المادة ٨٣ من الدستور أوجبت الاقتراع على الموازنة بنداً بنداً، أي على أساس الاعتمادات التفصيلية لا الإجمالية.

ولا بُدَّ من الإشارة أخيراً إلى أن التصديق على مشروع الموازنة يمرّ بدوره بثلاث مراحل:

أ ـ مرحلة المناقشة العامة:

وفيها يستمع المجلس النيابي إلى البيان التفصيلي الذي يلقيه وزير المالية، كما يستمع إلى تقرير لجنة الموازنة، وبعد ذلك تجري المناقشة

---

(١) المادة ٨٤ من الدستور اللبناني الصادر في ٢٣ أيار ١٩٢٦ وتعديلاته حتى ١٩٩٠.

العامة التي تخوض في التفاصيل، وإنما تبقى عند حدود التعرُّض للسياسة الحكومية في المجالات الاقتصادية والمالية والضريبية وسواها.

ب ـ مرحلة المناقشة التفصيلية:

ويمكن الاستغناء عن هذه المرحلة إذا نال مشروع الموازنة قبول المجلس بنتيجة طرحه بكامله على التصويت. أمّا إذا تعذَّر ذلك، فلا بُدَّ من القيام بمناقشة تفصيلية للمشروع، تبدأ **بالنفقات**، (عملاً بمبدأ أولوية النفقات على الواردات، المعمول به في لبنان)، ومن ثم **الواردات**.

ج ـ مرحلة الاقتراع على مشروع الموازنة بكامله:

بعد ذلك يجري الاقتراع على النصوص القانونية التي تقضي بتحديد أرقام الموازنة، وبالإذن بالجباية والإنفاق، وأخيراً على مشروع الموازنة بكامله.

٣ ـ تنفيذ الموازنة العامة:

تتولَّى السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الموازنة، من خلال وزارة المالية بصورة أساسية وكذلك من خلال سائر الوزارات وفقاً للاعتمادات التي فُتِحت لها في الموازنة. على أن ما تقوم به الحكومة من أعمال في مجال تنفيذ الموازنة ينقسم إلى **أعمال إدارية** يقوم بها موظفون إداريون يرتِّبون على الدولة حقوقاً للغير، وإلى أعمال حسابية يتولاها أمناء الصناديق والجباة.

وإذا كان **الموظفون الإداريون** يتولّون سلطة الأمر والإقرار، فإن **أمناء الصناديق** يتولّون مهمة التنفيذ المادي. ومن هنا أن **القانون اللبناني أخذ بمبدأ الفصل بين نوعي الوظائف: الإدارية والحسابية**. فقد نصَّت المادة ١٦٨ من قانون المحاسبة العمومية على ما يلي: «لا يجوز الجمعُ بين

وظيفة المحتسب وأي وظيفة لها علاقة بطرح الواردات أو أي وظيفة لها علاقة بعقد النفقات أو تصفيتها أو صرفها».

كما نصَّت المادة ١٧١ من القانون نفسه على ما يلي: «لا يجوز للمحتسب أن يؤمِّن بنفسه قبض أو دفع الأموال التي يشرف على إدارتها، بل يتولَّى ذلك بواسطة أمين الصندوق أو الجباة التابعين له، وعليه أن يطالبهم بكل مخالفة أو تأخير في أعمالهم».

ونصَّت المادة ١٨٢ من هذا القانون أيضاً على أن: «يُحصَر حق التداول بالأموال وحيازتها في كل محتسبية بأمناء الصناديق والجباة، إلاَّ في الحالات التي تحدَّد في المرسوم المنصوص عليه في المادة ١٧١ من هذا القانون».

والقانون اللبناني، إذ يفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف الحسابية التنفيذية، فإنه يُراعى بذلك مبدأ تقسيم العمل والاختصاص من جهة، ويُغلِق الباب أمام التلاعب بالأموال العمومية أو سوء استعمالها من جهة ثانية، فيما لو جمعت الأعمال الإدارية والحسابية في يد موظف واحد، ناهيك بحرصه على توحيد الوظائف الحسابية تحت سلطة وزير المالية الذي يستطيع، والحال هذه، ممارسة الرقابة على الوزارات الأخرى التي تتولَّى الوظائف الإدارية، وذلك بواسطة المحتسبين وأمناء الصناديق والمحاسبين والجباة.

وقد خصَّص قانون المحاسبة العمومية بابه الثالث لتنفيذ الموازنة العامة، سواء لجهة تنفيذ الواردات، أو لجهة تنفيد النفقات:

١ ـ أمّا تنفيذ الواردات: فيتضمَّن أحكاماً تتعلَّق على التوالي بطرح الضرائب والرسوم، وتحصيل تلك الضرائب والرسوم، وتحصيل ديون الدولة وارداتها الأخرى:

أولاً: بالنسبة إلى طرح الضرائب والرسوم

وما لم ينص القانون على خلاف ذلك، فإن الأصول التالية تُطبَّق عليها (م ٣٢ ـ ٣٩).

١ ـ تتولّى طرح الضرائب المباشرة التي تُجبى بموجب جداول تكليف، الدائرة المالية المختصة، في كل محافظة ويعطي هذه الجداول القوة التنفيذية رئيس مصلحة الواردات (مدير الواردات).

٢ ـ ويتولّى طرح الضرائب والرسوم الأخرى رئيس الدائرة المالية أو الوحدة المختصة في كل محافظة، بموجب أوامر قبض تصدر عنه.

٣ ـ ويتولّى فرض الغرامات المرجع الذي يتولّى طرح الضريبة أو الرسم، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك (م ٣٣).

٤ ـ ويمكن تدارك كل كتمان أو نقص في التكليف بالضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة حتى آخر السنة الثالثة بعد السنة التي كان يجب أن يجري فيها التكليف، وذلك بموجب جداول تكليف أو أوامر قبض تكميلية للتكاليف الناقصة.

٥ ـ وفضلاً عن مدة التدارك المنصوص عنها في الفترة السابقة، فإن المرسوم رقم ٦١٠٣ تاريخ ٥/ ١٠/ ١٩٧٣ أعطى الدوائر المالية المختصة مدة أخرى استثنائية لتدارك حق الخزينة في فرض الضريبة أو الرسم على كل ربحٍ أو دخلٍ أو إيراد أو صكٍّ يكشفه حكم قضائي أو قرار تحكيمي أو تحرير تركة أو اتفاق رضائي، وكذلك لتصحيح كل تكليف يتقرَّر إبطاله. على أن تنتهي هذه المدة الاستثنائية بتاريخ ٣١ كانون الأول من السنة التي تلي سنة إقرار الإبطال أو انكشاف الربح أو الدخل أو الإيراد أو الصك الخاضع للتكليف.

٦ ـ أمّا الإعلان عن وضع جداول التكليف الأساسية قيد التحصيل فيجري بواسطة الجريدة الرسمية والإذاعة والصحف المحلية وعند الاقتضاء تلصق إعلانات بهذا المعنى في مكاتب المحتسبين، وفي أماكن الاجتماعات والساحات العمومية، على أن تُبيِّن في الإعلان، المهل المحدَّدة للدفع، والاستفادة من الحسم القانوني، والاعتراض، وتاريخ بدء كل منها.

٧ ـ وقد حدَّدت المادة ٣٦ من قانون المحاسبة العمومية تواريخ البدء بالنسبة إلى مهلة الاعتراض على الضرائب المفروضة بموجب جداول تكليف أساسية، إذ أوضحت أن تلك المهلة تبدأ اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشر الإعلان المتعلِّق بها في الجريدة الرسمية. وأمّا مهلة الاعتراض على الضرائب المفروضة بموجب جداول تكليف إضافية أو تكميلية، وعلى الضرائب والرسوم المفروضة بموجب أوامر قبض، فتبدأ اعتباراً من اليوم الثاني لتاريخ إبلاغ المكلف هذه المستندات.

ويجري هذا التبليغ (أو الإبلاغ حسب نص القانون)، بموجب كتاب مضمون مع إشعار بالاستلام. وفي حال غياب المكلف أو تمنّعه عن الاستلام، يتم التبليغ بواسطة الإدارة المختصة وفقاً لأحكام التبليغ المنصوص عليها في قانون أصول المحاكمات المدنية.

وأمّا مهل الاعتراض فقد حُدِّدت بشهرين بالنسبة إلى الضرائب المباشرة التي تُطرح بموجب جداول تكليف، وبشهر واحد للضرائب والرسوم الأخرى.

٨ ـ وبعد أن جعل القانون كلاً من الإدارة ولجان الاعتراضات المرجعين الصالحين في مسألة تحديد أصول الاعتراض ومهل البت به (م ٣٧)،

فقد حظَّر على دوائر الضرائب في مديرية المالية العامة أن تقرّر إلغاء التكاليف بالضرائب والرسوم، أو تخفيضها، إلاَّ بموافقة مدير الواردات، باستثناء ما يتعلَّق منها بخطأ مادي أو بمبلغ لا يتجاوز ٥٠ بالمئة من قيمة التكليف شرط أن لا يتجاوز في مطلق الأحوال مبلغاً محدَّداً لكل تكليف.

وفي سياق تنفيذ الواردات، نصَّت المادة ٣٩ من قانون المحاسبة العمومية على أن يؤمّن الرقابة على مختلف عمليات طرح الضرائب والرسوم التي تتولَّى أمرها مديرية المالية العامة جهاز لمراقبة التحقق تحدَّد صلاحياته، وكيفية ممارسة أعماله، بمرسوم يصدر بناءً على اقتراح وزير المالية.

والمعروف أن مراقبي التحقق يبلغ عددهم الآن ستة مراقبين ويرتبطون مباشرة بمدير الواردات في وزلرة المالية.

ثانياً: بالنسبة إلى تحصيل الضرائب والرسوم:

فإن المواد (٤٠ ـ ٤٤) من قانون المحاسبة العمومية تضمَّنت أحكاماً بشأنها تتلخّص بما يلي:

١ ـ لا يجوز تحصيل أي ضريبة أو رسم ما لم تجز السلطة التشريعية ذلك بموجب قانون الموازنة أو أي قانون آخر، ويلاحق المخالف وفقاً لأحكام المادة ٣٦١ من قانون العقوبات[١].

٢ ـ يجري تحصيل الضرائب والرسوم، بالاستناد إلى جداول التكليف أو أوامر القبض التي طرحت بموجبها، إلاَّ إذا كانت من النوع الذي يؤدِّيه

(١) وقد أسلفنا ذكر نصها الحرفي من قبل.

المكلف مباشرة بواسطة إلصاق الطوابع أو الأوراق المماثلة. ولا يجوز لغير المحتسبين ومعاونيهم أن يؤمِّنوا تحصيل الضرائب والرسوم وسواها من الواردات العمومية (م ٤١).

٣ ـ تسقط الضرائب والرسوم على اختلافها عن المكلفين بعامل مرور الزمن في ٣١ كانون الأول من السنة الرابعة بعد السنة التي جرى فيها التكليف وينقطع مرور الزمن بمجرَّد الشروع في الملاحقات الفردية المنصوص عليها في القانون، ويعتبر الإنذار شروعاً في الملاحقة شرط أن يبلَّغ وفقاً لأحكام المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٧ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩. وهذا الإنذار يُجدَّد عند الاقتضاء، قبل انقضاء أربع سنوات على تاريه إبلاغه لصاحب العلاقة[1].

تحفظ جداول التكليف سحابة عشر سنوات، وتحفظ أوامر القبض سحابة خمس سنوات، إلاَّ إذا قرَّر ديوان المحاسبة قبل انقضاء مدة الحفظ، إبراء ذمة المسؤولين عن التحصيل (م ٤٣).

٥ ـ يؤمّن الرقابة على عمليات تحصيل الضرائب والرسوم التي تتولَّى أمرها مديرية المالية العامة جهازٌ لمراقبة الجباية تُحدَّد صلاحياته وكيفية ممارسة أعماله بمرسوم يصدر بناءً على اقتراح وزير المالية[2].

ثالثاً: بالنسبة إلى تحصيل ديون الدولة ووارداتها الأخرى:

رصد قانون المحاسبة العمومية المادة ٤٥ منه للأحكام المتعلِّقة بالتصفية والتحصيل لديون الدولة ووارداتها الأخرى من غير الضرائب

---

(١) هذا هو النص الجديد للمادة ٤٢ من القانون، وقد جرى تعديله بالقانون رقم ٥٥/ ٦٦.

(٢) وقد صدر المرسوم رقم ١٦٨٤٣ بتاريخ ١٠ تموز ١٩٦٤ الذي حدَّد الصلاحيات والمهام العائدة لدائرة مراقبة الجباية في مصلحة الخزينة، ونشر في العدد ٥٧ تاريخ ١٦/٧/١٩٦٤ من الجريدة الرسمية.

والرسوم فأوجَبَ أن تُراعى في التصفية والتحصيل الأحكام المختصة بالديون والواردات الأخرى. وأمّا الديون والواردات التي لم تعيِّن القوانين النافذة طرق تصفيتها وتحصيلها وإجراء الملاحقة بشأنها، فتُصفّى بموجب أوامر تحصيل يصدرها رئيس الدائرة المختصة، وتحصل وفقاً للأصول المتبعة في تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها.

ويمكن الاعتراض على أمر التحصيل أمام المحكمة العدلية الصالحة في محل إقامة المعترض خلال شهرين من تاريخ تبليغ المدين شخصياً أو في محل إقامته . ولا يوقف الاعتراض تنفيذ أمر التحصيل إلاّ إذا قرَّرت المحكمة ذلك كلياً أو جزئياً.

٢ ـ **وأمّا تنفيذ النفقات**، فيتم على أربع مراحل هي: عقد النفقة وتصفيتها، وصرفها، وأخيراً دفعها.

أ ـ عقد النفقة:

وهو القيام بعمل من شأنه أن يرتِّب ديناً على الدولة (م ٥٥)، ولكن لا تُعقد النفقة إلاّ إذا توفَّر لها اعتماد في الموازنة، ولا يجوز استعمال الاعتماد لغير الغاية التي أرصد من أجلها (م ٥٧)، علماً بأن الوزير المختص هو الذي يعقد النفقة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك (م ٥٦).

وقد أوجب القانون وقف عمليات عقد نفقات اللوازم والأشغال بتاريخ ٣٠ تشرين الثاني من السنة، غير أنه يجوز عقدها في خلال شهر كانون الأول إذا كان تنفيذها ممكناً قبل انقضاء السنة أو في الحالات الطارئة المستعجلة التي يعود تقديرها للوزير المختص ووزير المالية[١].

---

(١) أصبح نص المادة ٥٨ من القانون بهذه الصيغة بعد أن جرى تعديلها بالقانون رقم ٦٦/٥٥ تاريخ ١٩٦٦/٩/٣.

وحظَّر القانون عقد أية نفقة على حساب سنة مالية قبل بدئها، غير أنه أجاز اعتباراً من أول تشرين الأول من كل سنة، أن تعقد على حساب السنة المقبلة، النفقات الدائمة التي تقضي المصلحة العامة باستمرارها، وذلك ضمن حدود الاعتمادات المرصدة لها في موازنة السنة الجارية، كما أجاز خلال الفترة التي تسبق نشر الموازنة أن تعقد هذه النفقات بعد بدء السنة الجديدة، وذلك ضمن حدود الاعتمادات المرصدة لها في موازنة السنة السابقة (م ٥٩).

ثم إن المشترع أضاف النص التالي إلى آخر المادة السابقة بموجب القانون رقم ٨٧/٤٩ تاريخ ١٩٨٧/١١/٢١ : «كما يمكن إجراء معاملات التصفية والصرف والدفع خلال السنة المالية المختصة».

وقد أوجب القانون أن تكون كل معاملة تؤول إلى عقد نفقة مقترنةً، قبل توقيعها، بتأشير مراقب عقد النفقات. غير أنه يجوز في الحالات المستعجلة الطارئة، أن يشرع المرجع الصالح في عقد النفقة ضمن نطاق الاعتمادات المرصدة لها قبل الحصول على تأشير مراقب عقد النفقات، شرط أن يعرض عليه المعاملة للتسوية في مهلة أسبوع على الأكثر من تاريخ العقد، مع بيان الأسباب التي برَّرت إقدامه على هذا التدبير، ويبقى عاقد النفقة مسؤولاً عنها حتى تسوية عقدها بصورة قانونية.

وممّا أوجبه المشترع (م ٦١ ـ ف ٢)، في هذا السياق، أن يُرْبَطَ بكل معاملة تؤول إلى عقد النفقة، طلب الحجز المختص بها والمعروف باسم «**طلب عقد النفقة**» على أن يوقِّع الطلب المذكور محاسب الإدارة المختصة أو مَن يفوِّضه بذلك، بموافقة رئيسه.

وبعد أن يفصِّل المشترع أحوال تنظيم طلبات حجز الاعتمادات،

والموظفين الذين يتولّون مراقبة عقد النفقات باسم وزير المالية (مدير الموازنة ومراقبة النفقات بصفة مراقب مركزي لعقد النفقات، ومراقبون لدى الوزارات يمثلون المراقب المركزي)، فهو يوضح الغاية من تدقيق المراقب، وهي التثبّت من الأمرين التاليين:

الأول: توفر اعتماد النفقة وصحة تنسيبها.

والثاني: انطباق المعاملة على القوانين والأنظمة النافذة، إلاَّ إذا كانت خاضعة لرقابة مجلس الخدمة المدنية، فلا تدقق عندئذٍ إلاَّ من الناحية المالية.

وبموجب المادة ٦٦ من قانون المحاسبة العمومية، يؤشر مراقب عقد النفقات على طلب حجز الاعتماد وعلى المعاملة، ويعيد الأوراق إلى مصدرها في خلال خمسة أيام على الأكثر من تاريخ ورودها إليه. وإذا انقضت هذه المهلة دون أن يبت بها، جاز للإدارة المختصة استعادة المعاملة وتنفيذها على مسؤوليته.

أمّا إذا احتاج مراقب عقد النفقات إلى طلب إيضاحات خطية من الإدارة المختصة، فيُعطى مهلة خمسة أيام تبدأ من تاريخ ورود هذه الإيضاحات إليه، وذلك لمرة واحدة.

وإذا كانت المعاملة تخضع لرقابة ديوان المحاسبة المسبقة أرسلها المراقب إليه، قبل التأشير، مقرونة بمطالعته.

ويعتبر تأشير مراقب عقد النفقات على طلب حجز الاعتمادات، حسب نص المادة ٦٧ من القانون، بمثابة تأشير على المعاملة فيما خص:

١ ـ النفقات التي تعقد ببيان أو فاتورة وفقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة

١٥١ من قانون المحاسبة العمومية[١].

٢ ـ أوامر سفر الموظفين.

٣ ـ تدرج الموظفين.

٤ ـ وبصورة عامة النفقات التي حجز لها اعتماد إجمالي، وفقاً لأحكام الفقرة الأخيرة من المادة ٦٣ من هذا القانون[٢].

علماً بأن تأشير مراقب عقد النفقات هو على نوعين: **كلِّي**، ويشمل قيمة النفقة المطلوب عقدها بكاملها، **وجزئي**، ويقتصر على قسم من النفقة المطلوب عقدها. ولكن، إذا أعطى المراقب تأشيراً جزئياً أو رفض التأشير، فيتوجَّب عليه أن يعلِّل أسباب قراره، ولا يُعتبَر التأشير جزئياً، عندما ينتج عنه تخفيض النفقة المطلوب عقدها بسبب خطأ مادي أو حسابي (م ٦٨).

وعن مآل التأشير الجزئي أو رفض التأشير من قبل المراقب المركزي أو من قبل المراقب لدى إحدى الوزارات، تضمَّنت المادة التاسعة والستون من القانون الأحكام التالية:

---

(١) عدل نص المادة ١٥١ بالقانون ٧٨/١٦ تاريخ ١٩٧٨/٥/٢ والقانون رقم ٨٤/١ تاريخ ١٩٨٤/٦/١٣ والقانون رقم ٨٧/٤٩ تاريخ ١٩٨٧/١١/٢١ والقانون رقم ١٤ تاريخ ١٩٩٠/٨/٢٠ وأصبحت فقرته الأولى على النحو التالي: «يمكن عقد الصفقات بموجب بيان أو فاتورة:
١ ـ إذا كانت قيمتها لا تتجاوز ٧٥٠,٠٠٠ ل.ل. (سبعمائة وخمسين ألف ليرة لبنانية). يطبق هذا الإجراء على تنفيذ موازنة الجامعة اللبنانية ودون حاجة إلى استصدار نص آخر...».

(٢) تنص الفقرة الأخيرة من المادة ٦٣ على ما يلي: «ويمكن تنظيم طلب إجمالي احتياطي لحجز الاعتماد اللازم للنفقات الدائمة التي لا تسمح طبيعتها بأن ينظم لها طلب مستقل في كل مرة».

١ ـ إذا أعطى المراقب المركزي تأشيراً جزئياً، أو رفض التأشير، توجَّب عليه أن يعرض المعاملة على وزير المالية. فإذا وافق وزير المالية على رأيه، حقّ للوزير المختص أن يعرض الأمر على مجلس الوزراء للبت به. وإذا لم يوافق وزير المالية على الرأي المذكور فعلى المراقب المركزي أن يتقيَّد بقرار الوزير مع مراعاة أحكام قانون ديوان المحاسبة.

٢ ـ إذا أعطى المراقب لدى إحدى الوزارات تأشيراً جزئياً أو رفض التأشير، توجَّب عليه عرض المعاملة على المراقب المركزي. فإذا وافق المراقب المركزي على رأيه عرض المعاملة على وزير المالية وفقاً لأحكام الفقرة السابقة. وإذا لم يوافق، فعلى المراقب أن يتقيَّد بقرار المراقب المركزي.

وعالج المشترع الحالة التي يرفض مراقب عقد النفقات فيها التأشير على عقد نفقة بسبب عدم وجود اعتماد كافٍ لها، فحظر على مجلس الوزراء أن يعطي الموافقة على عقد تلك النفقة التي رفض المراقب التأشير عليها (م ٧٠). لكنه خوّل المرجع الصالح لعقد النفقة أن يطلب زيادة أو تخفيض نفقة سبق عقدها، ولكن بشرط أن يربط بطلب التعديل جميع المستندات اللازمة (م ٧٢).

وفي كل حال فقد خوَّل المشترع الإدارة المختصة إمكانية أخذ رأي مراقب عقد النفقات لديها في قضاياها المالية وخصوصاً في مشروع الموازنة، وطلبات الاعتمادات الإضافية التي تقدِّمها، وذلك في المادة ٧١ من قانون المحاسبة العمومية.

ب ـ وتصفية النفقة:

هي إثبات ترتب الدين على الدولة، وتحديد مقداره، واستحقاقه،

وعدم سقوطه بحكم مرور الزمن أو بأي سبب آخر. وقد تضمَّنت المواد (٧٣ ـ ٧٤) من القانون أحكاماً جرى تعديل بعضها على النحو التالي:

١ ـ يتولَّى التصفية المحاسب المختص أو من يفوّض إليه ذلك بموافقة رئيسه التسلسلي. ويتولَّى محاسب مديرية المالية العامة تصفية النفقات التي تُصرف في باب الديون المتوجبة الأداء.

٢ ـ تُبنى التصفية على المستندات التي من شأنها إثبات الدين، وتحدَّد هذه المستندات بالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات بقرار من وزير المالية يتخذ بعد استطلاع رأي ديوان المحاسبة، وينشر في الجريدة الرسمية[١].

تجري تصفية النفقة عفواً، وإذا تعذَّر ذلك فبناءً على طلب الدائن. وعلى المصفي أن ينجز التصفية في مهلة خمسة أيام على الأكثر من تاريخ تسلُّمه الأوراق الثبوتية المتعلِّقة بها. ويحق للدائن أن يطلب من المصفي شهادة تبيِّن تاريخ طلبه وتفصيل الأوراق المبرزة. وتتم التصفية على السند المتضمِّن تفصيل الدين.

ج ـ أمّا صرف النفقة

فهو إصدار حوالة تجيز دفع قيمتها. وقد تضمنت المواد (٧٨ ـ ٨٨) أحكام صرف النفقة على النحو التالي:

١ ـ يتولى إصدار حوالات الصرف، باسم وزير المالية، مدير الصرفيات في وزارة المالية، ولهذا الموظف أن يفوض بعض صلاحياته إلى موظفين تابعين لمديريته، شرط أن يكونوا من الفئة الثالثة على الأقل. كما له أن

(١) عدل نص المادة ٧٥ بصيغته النهائية بموجب القانون رقم ٤٩/ ٨٧ تاريخ ٢١/ ١١/ ١٩٨٧، وأُضيفت إليها بعد ذلك فقرتان بموجب قانوني موازنة ١٩٩٢ وموازنة ١٩٩٣.

يعهد بتمثيله في بعض الوزارات إلى موظفين من مديريته يتولون التدقيق محلياً في المعاملات وتحضير الحوالات.

٢ ـ يمكن عند الاقتضاء أن يعهد بمهمة إصدار الحوالات في الإدارات العامة والمحافظات ما عدا محافظة بيروت إلى موظفين من الفئة الثالثة على الأقل تابعين لملاك وزارة المالية، على أن يتم ذلك بمرسوم.

٣ ـ على الآمر بالصرف أن ينجز معاملة الصرف في مهلة سبعة أيام من تاريخ ورودها إليه، وتمدَّد هذه المهلة إلى عشرة أيام فيما خص معاملات صرف الرواتب. أمّا إذا احتاج الآمر بالصرف إلى طلب إيضاحات خطية من الإدارة المختصة، فيعطى مهلة خمسة أيام تبدأ من تاريخ ورود هذه الإيضاحات إليه، وذلك لمرة واحدة.

٤ ـ يمكن المثابرة على صرف نفقات السنة الحالية حتى تاريخ ٣١ كانون الثاني من السنة اللاحقة، على أن تقيد بتاريخ ٣١ كانون الأول من السنة التي صرفت على حسابها.

٥ ـ إن المبالغ التي ترتبت على الدولة لصالح الغير، خلال سنة حالية معينة ولم تصرف قبل أول شباط من السنة اللاحقة، لأي سبب كان، تدعى نفقات السنين السابقة[١].

٦ ـ وقد حظر القانون إصدار الحوالة إلاَّ بعد التثبت من الأمور التالية (م ٨٢):

أ ـ اقتران معاملة عقد النفقة بتوقيع المرجع الصالح للعقد وتأشير مراقب عقد النفقات.

ب ـ انطباق تنسيب النفقة على معاملة العقد.

ج ـ صحة حسابات النفقة.

---

(١) اعتمد هذا النص بعد التعديل، بموجب القانون رقم ٦٦/٥٥ تاريخ ١٩٦٦/٩/٣.

د ـ انطباق معاملة التصفية على القوانين والأنظمة المالية فقط.

٧ ـ تنظم حوالة لكل صاحب حق، عندما تصرف من بند واحد أو فقرة واحدة. والحوالة تنظم باسم الدائن ولو عيّن وكيلاً أو مندوباً عنه للقبض، وباسم الورثة في حال وفاته. وتنظم باسم مدير الخزينة، إذا كانت الدولة صاحبة الدين، وباسم المحتسب المختص إذا كان صاحب الدين بلدية أو مؤسّسةً عامة.

وأمّا إذا كانت الحوالة تتعلق بمبالغ تعود لقرى ليس لها بلديات، فتنظم باسم المحافظ المختص، على أن يودع المبلغ، أمانةً، باسم المحافظ المذكور لدى محتسب القضاء المركزي (م ٨٤).

٨ ـ ويمكن تنظيم الحوالة باسم معتَمدٍ للقبض، تعيّنه الإدارة المختصة، فيما يتعلق برواتب الموظفين ونفقاتهم ومعاشات التقاعد؛ وباسم الموظف الذي دفع المبلغ من ماله، فيما يتعلق بأجور النقل وبعض النفقات النثرية؛ وباسم القيّم على السّلفة، فيما يتعلّق بالنفقات التي يدفعها من أصلها.

٩ ـ ويمكن، بناءً على طلب الإدارة المستملكة، أن تنظم الحوالات المتعلقة بتعويضات الاستملاك باسم محتسب القضاء الذي تقع فيه العقارات المستملكة، أو محتسب القضاء المتاخم له، على أن تنظم شروط دفع هذه التعويضات بقرار من وزير المالية.

١٠ ـ إن قرارات الحجز، وصكوك التنازل المتعلقة بديون مترتبة على الدولة، يجب أن تبلغ إلى المرجع الصالح لإصدار الحوالات، ولا يُعْتَدُّ بأي تبليغ يوجه إلى سواه. وعلى المرجع المذكور أن يجيب، ضمن المهلة القانونية، الجهة التي أبلغته الحجز، وأن يدون الحجز أو التنازل، على الحوالة قبل إصدارها. كما أن على المرجع الصالح

لإصدار الحوالة أن يوقّعها ويرسلها إلى المحتسب المختص لتأمين دفعها[1].

١١ ـ وأخيراً إذا فقدت الحوالة، فيُعطى صاحبها نسخة عنها، بناءً على طلب منه، يبيّن فيه أسباب فقدانها، وعلى شهادة خطية من المحتسب المركزي بأن الحوالة الأصلية لم تدفع، وبأنه أخذ علماً بوجوب عدم دفعها.

د ـ وأمّا دفع النفقة،

فيجري عندما تصبح الحوالة صالحة للدفع بعد تأشير المحتسب المركزي، أو من يفوّض إليه ذلك، بموافقة المدير العام المختص.

وعلى هذا الموظف[2] أن يتقيد بما يلي:

أ ـ أن يرفض التأشير وأن يعيد الحوالة إلى مصدرها، مع بيان أسباب الرفض في الحالات التالية:

أولاً: إذا كانت الحوالة غير مذيَّلة بتوقيع المرجع الصالح لإصدارها.

ثانياً: إذا كانت الأوراق المثبتة للنفقة غير مربوطة بالحوالة.

ثالثاً: إذا كان اسم صاحب الدين، أو موضوع النفقة، أو مقدارها غير منطبق على الأوراق المثبتة.

ب ـ إنجاز المعاملة ووضع أمر الدفع العائد للحوالة تحت تصرف الإدارة المختصة في مهلة ثلاثة أيام من تاريخ ورودها إليه.

والحوالات تدفع نقداً من الصندوق المعين فيها. ويمكن أن يجري الدفع بواسطة تحويل لحساب مصرفي (م ٩١). وأمّا رواتب الموظفين عن

---

(١) أصبح نص المادة ٨٧ من القانون نهائياً بهذه الصيغة بعد أن جرى تعديله بالقانون رقم ٦٦/٥٥ تاريخ ١٩٦٦/٩/٣.

(٢) عدل هذا النص بموجب القانون رقم ٦٦/٥٥ الآنف الذكر.

شهر كانون الثاني فتدفع بصورة استثنائية خلال العشرة الأيام الأخيرة من شهر كانون الأول (م ٩٢). هذا ويمكن تأدية بعض النفقات بدون حوالة دفع مسبقة، على أن تنظم الحوالة فيما بعد، على سبيل التسوية. وهكذا، فإن النفقات التي يمكن تأديتها على الصورة المبيَّنة أعلاه هي:

١ ـ الرواتب والأجور وملحقاتها ومعاشات التقاعد، وتعويضات حَمَلَةِ الأوسمة العسكرية.

٢ ـ النفقات النثرية العادية، والنفقات المستعجلة، وسوى ذلك من النفقات التي لا تسمح طبيعتها أو الظروف بدفعها مباشرةً بالطريقة العادية (م ٩٣).

وهذه النفقات الأخيرة تؤدَّى بواسطة سلفات دائمة أو طارئة تسمى «سلفات الموازنة» (م ٩٤)، وسواءٌ أكانت السلفةُ دائمةً أم طارئة، فهي لا تُستعْمَلُ في غير الغاية التي أُعطيت من أجلها، وتُراعى في استعمالها الأحكام القانونية القاضية بتنظيم الأموال العمومية (م ١٠٧)؛ وتُسدَّد السُّلْفَةُ إمَّا نقداً بإعادة قيمتها إلى الخزينة وإمَّا بأوراق مُثبتةٍ للنفقة، وإمَّا بالطريقتين معاً، وذلك ضمن المهلة المحدَّدة في القرار القاضي بإعطائها (م ١٨).

٤ ـ مراقبة تنفيذ الموازنة العامة:

لا بُدَّ من التوقف، بادىء ذي بدء، أمام المراقبة على تنفيذ الموازنة من الناحية النظرية، ثم أمام هذه المراقبة نفسها من الناحية التطبيقية:

أ ـ فعلى الصعيد النظري،

ينبغي البحث في كل من نوعية الرقابة، وزمنها، ونطاقها:

ـ إن الرقابة، من حيث النوعية، تكون إمَّا رقابة موضعية[1] وذلك بأن ينتقل الموظف الأعلى إلى الموظف الأدنى لكي يدقق موضعياً في أعماله، وإمَّا رقابة على أساس المستندات[2] وذلك بأن ينتقل الموظف الأدنى بالمستندات والوثائق والتقارير إلى الرئيس الأعلى لكي يُطلعه على الأعمال التي يقوم بها.

ـ والرقابة من حيث الزمن، قد تكون رقابة مسبقة أو وقائية وهي تجري قبل تنفيذ المعاملات، وذلك رغبةً في الحؤول دون الوقوع في المخالفات؛ وقد تكون رقابة لاحقة أو مؤخرة أو علاجية وهي تجري بعد تنفيذ المعاملات بهدف اكتشاف المخالفات وتوقيع العقوبات المترتبة عليها.

ـ والرقابة من حيث نطاق تطبيقها، قد تكون رقابةً على الموظفين الإداريين أو رقابةً على الموظفين التنفيذيين (المحتسبين). وقد أسلفنا الإشارة إلى ضرورة الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية في هذا النطاق، ونضيف أن مسؤولية الموظفين الإدارية غامضة، وتُلصقُ عادةً بالوزير المختص فلا تَعْدُو، والحال هذه، كونها مسؤوليةً سياسيةً وحسب؛ وأمّا المحتسبون فإن مسؤوليتهم واضحةٌ تماماً، وبالتالي فإن ثمة نتائج مالية محددة تترتّب على ما يرتكبونه من مخالفات.

ب ـ وعلى الصعيد التطبيقي،

ينبغي البحث في ثلاثة أنواع من الرقابات: الرقابة الإدارية، والرقابة القضائية والرقابة البرلمانية.

---

(١) Contrôle sur place.

(٢) Contrôle sur pièces.

على أننا نشير، قبل تفصيل البحث في هذه الرقابات الثلاث، إلى أن مراقبة تنفيذ الموازنة تهدف إلى تثبّت المجلس النيابي، وهو صاحب الحق أصلاً في مراقبة تنفيذ الموازنة، من كون السلطة التنفيذية قد تقيَّدت بإجازة الجباية والإنفاق التي تضمّنها تصديقه على الموازنة وإقراره لها، أي التثبّت من حسن إدارة الأموال العمومية ومدى التطابق بين النفقات والواردات المقدرة من جهة، وبين النفقات والواردات المحققة فعلاً من جهة ثانية.

غير أن المجلس النيابي لا يملك من الوسائل والأجهزة ما يكفيه لممارسة الرقابة الإدارية والفنية على تنفيذ الموازنة، ومن هنا قامت فكرة إنشاء **رقابة إدارية** تمارسُها السلطة التنفيذية بنفسها على نفسها، **ورقابة قضائية** مستقلة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، وأخيراً **رقابة برلمانية** تمارسها السلطة التشريعية، وهو ما نبحثُه تفصيلاً فيما يلي:

أولاً: الرقابة الإدارية:

وهده الرقابة يقوم بها الرؤساء التسلسليون في وزارة المالية، كما يقوم بها التفتيش المالي:

١ ـ رقابة وزارة المالية:

نميّز هنا بين الرقابة على تنفيذ الواردات والرقابة على تنفيذ النفقات:

أ ـ أمّا مراقبة تنفيذ الواردات فهي مؤمنة في مرحلتي التحقق[١] والجباية[٢]. ويؤمن الرقابة في المرحلة الأولى، جهاز مراقبة التحقق

(١) د. فوزي عطوي، تحقق الواردات الضريبية والرقابة الإدارية والقضائية على التحقق، المعهد الوطني للإدارة والإنماء، بيروت ١٩٧٧.

(٢) د. فوزي عطوي الرقابة على جباية الواردات، المعهد الوطني للإدارة والإنماء، بيروت ١٩٧٨.

الملحق بمديرية الواردات في وزارة المالية والمكون مبدئياً من ستة مراقبي تحقق[١]، كما يؤمن الرقابة في المرحلة الثانية مراقبا الجباية الملحقان بمديرية الخزينة، كما أن هذه الرقابة مؤمنة عن طريق لجان الاعتراضات، وهي لجان بدائية يرئسها قاضٍ وتنظر في اعتراضات المكلفين بالضرائب على اختلافها، وينظر مجلس الشورى استئنافاً في قرارات هذه اللجان.

ب ـ **وأمّا مراقبة تنفيذ النفقات**، فهي ترافق جميع مراحل الإنفاق (عقد النفقة، وتصفيتها، وصرفها، ودفعها)، ورقابة وزارة المالية في هذا المجال على نوعين: **الأول**: مراقبة عقد النفقات التي ترافق عمليات العقد أو ترتيب الدين على الدولة، **والثاني**: مراقبة المحتسب المركزي لملف المعاملة وأوراقها الثبوتية قبل الدفع.

وتتضمن مراقبة عقد النفقات معنيين اثنين[٢].

---

(١) نصت المادة ٣٩ من قانون المحاسبة العمومية على إنشاء هذا الجهاز، على أن تحدد صلاحياته وكيفية ممارسته أعماله بمرسوم يصدر بناء على اقتراح وزير المالية، لكن هذا المرسوم لم يصدر حتى الآن، رغم أن وزارة المالية أعدت مشروع مرسوم بهذا المعنى، وخابرت مجلس الخدمة المدنية بكتابها رقم ٧٣٥/ص ٢/ ٢٨٥ تاريخ ٢٤ نيسان ١٩٧١ بشأن صلاحيات مراقبي التحقق، ولا سيما المادة ٥ من مشروع المرسوم، المتعلقة بمدى قيام مراقبي التحقق بمهامهم في دوائر الضرائب المركزية والإقليمية بعلم رؤساء تلك الدوائر (راجع دراستنا المشار إليها أيضاً ص ٣٠ وكتابنا الاقتصاد العام: الواردات السيادية والاقتصادية في الموازنة العامة، الأكاديمية اللبنانية للكتاب، بيروت ١٩٩١).
وبانتظار صدور المرسوم المشار إليه آنفاً فقد أصدر مدير الواردات بتاريخ ٣ حزيران ١٩٧٧ المذكرة رقم ٣٠٤ التي تضمنت محاولةً خجولةً لضبط أعمال مراقبي التحقق وتحديد المهام الموكولة إليهم، بدلاً من أن يستمروا في أداء وظائفهم بقوة الاستمرار فقط!!.

(٢) شبلي، ص ١٤٤.

- **الأول**: امتناع المرجع الصالح لعقد النفقة، وعلى رأسه الوزير المختص، عن القيام بأي عمل من شأنه أن يرتب ديناً على الدولة، وعن إشراك مسؤولية الدولة من الناحية المالية، قبل عرض القضية، بصفة مشروع، على مراقب عقد النفقات، والحصول على تأشيره.

والثاني: قيام مراقب عقد النفقات بدرس القضية المعروضة عليه والتدقيق فيها على ضوء أحكام قانون المحاسبة العمومية، **لجهة توفر اعتماد** للنفقة المقترحة في الموازنة، وصحة تنسيبها إليه، **ولجهة انطباق المعاملة** على القوانين والأنظمة النافذة، وأخيراً لجهة مدى تأثير النفقة على الخزينة.

٢ ـ رقابة التفتيش المالي:

إن جهاز التفتيش المالي يتبع، عادةً، وزارة المالية، وهذا ما كان معمولاً به في لبنان قبل إنشاء إدارة التفتيش المركزي[١] لدى رئاسة مجلس الوزراء، وإلحاق جهاز التفتيش المالي بها.

ورقابة التفتيش المالي تشمل أعمال مراقبة التحقق وأعمال مراقبة الجباية معاً، كما تشمل أيضاً جميع المراحل التي تمرُّ بها النفقة العامة، من عقدٍ وتصفيةٍ وصرفٍ ودفع، وبها تكون صلاحيات التفتيش المالي، في مجال الرقابة، شاملة لكل من الوظائف الإدارية والتنفيذية معاً. أضف إلى ذلك أيضاً أن هذه الرقابة تمتدُّ إلى جميع أوجه النشاط التي تقوم بها الخزينة، خارج نطاق الموازنة، مثل عمليات الاستلاف والتسليف والحسابات الخصوصية على أنواعها، كما تتناول رقابة التفتيش المالي البلديات والمؤسسات العامة، وقد تمتدُّ أيضاً لتتناول الهيئات الخاصة عندما

---

(١) أنشئت إدارة التفتيش المركزي بموجب المرسوم الاشتراعي ١١٥ تاريخ ١٢ حزيران ١٩٥٩.

تقوم بين هذه الهيئات والدولة علاقات مالية عن طريق المساهمة أو المساعدة أو التسليف[1].

ولا ريب في أن **الرقابة التي يمارسها جهاز التفتيش المالي**، من شأنها الحؤول، من جهة، دون وقوع المخالفات التي تتعارض مع القوانين والأنظمة المالية النافذة، وتوقيع العقوبة، من جهة ثانية، على من يرتكب مثل تلك المخالفات، بحيث أن الرقابة ترتدي، والحال هذه، الطابعين: **الوقائي والعلاجي معاً**، كما تساعد على حسن سير العمل بما يتوصل إليه المفتشون الماليون من استنتاجات وما يضعونه من دراسات أو ما يقترحونه من حلول للمشكلات التي تعترض تنفيذ القوانين والأنظمة المرعية.

ثانياً: الرقابة القضائية:

يمارس «ديوان المحاسبة» في لبنان الرقابة القضائية على تنفيذ الموازنة[2] وهي رقابة مؤخرة، كما يمارس الديوان أيضاً نوعاً من الرقابة الإدارية، وهي **رقابة مسبقة على بعض أنواع من المعاملات قبل عقد نفقتها وصرفها، ومؤخرة على بعض الأنواع الأخرى من المعاملات.**

وبالعودة إلى المادة الثانية من قانون تنظيم ديوان المحاسبة، يتضح لنا أن المشترع حدّد بصورة حصرية الإدارات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة، وهي: إدارات الدولة والبلديات الكبرى، والبلديات التي تخضعُها الحكومة للرقابة بمرسوم يُتَّخَذُ في مجلس الوزراء، والمؤسسات العامة التابعة للدولة أو البلديات، وهيئات المراقبة التي تمثّل الدولة في المؤسسات التي تشرف عليها، أو في المؤسسات التي تضمن الدولة لها

---

(١) شبلي، ص ١٥٣ ـ ١٥٥.

(٢) المرسوم الاشتراعي رقم ١١٨ تاريخ ١٢ ـ ٦ ـ ١٩٥٩ المتعلق بتنظيم ديوان المحاسبة.

حدّاً أدنى من الأرباح، والمؤسسات والجمعيات وسائر الهيئات التي للدولة أو للبلديات علاقة مالية بها عن طريق المساهمة أو المساعدة أو التسليف والتي تقرّر الدولة إخضاعها للرقابة بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء.

أ ـ أمّا رقابة ديوان المحاسبة الإدارية، فقد تكون مسبقة، كما قدمنا، والديوان يهدف من ممارستها إلى التثبت من صحةِ بعض المعاملات وانطباقها على أحكام قانون الموازنة والقوانين والأنظمة المالية قبل البتّ بها، وهي تشبه مراقبة عقد النفقات إلى حدّ كبير. وقد ذكرت المادة ٢٩ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة أن هذه الرقابة هي من المعاملات الجوهريّة، وأن كل معاملة لا تجري عليها الرقابة تكون غير نافذة، ويحظر على الموظف المختص وضعها قيد التنفيذ تحت طائلة العقوبة المالية.

وفضلاً عما تقدم فإن الرقابة الإدارية المسبقة تتناول عدداً من المعاملات الخاصة بالنفقات، والواردات، والمصالحات.

وقد تكون **الرقابة الإدارية أيضاً رقابة مؤخرة.** والغاية من هذه الرقابة، طبقاً للمادة ٤٢ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة، هي «تقدير المعاملات المالية ونتائجها العامة، من حين عقدها إلى حين الانتهاء من تنفيذها إلى قيدها في الحسابات».

وتتمثل الرقابة المؤخرة في التقارير **السنوية والخاصة** التي تتضمن الأخطاء والمخالفات التي يعثر عليها الديوان، نتيجة تدقيقه في الحسابات وفي الوثائق والمستندات المرفقة بها، كما تتضمن الملاحظات والمقترحات التي يقدمها الديوان بهدف تحسين العمل والحؤول دون تكرار الأخطاء أو المخالفات.

كما تتمثل الرقابة المؤخرة أيضاً في **بيانات المطابقة** التي يُصدرها

الديوان، بعد اطّلاعه، من جهة، على **خلاصة المحاسبة الإدارية** الممسوكة لدى الوزارات (بما في ذلك الاعتمادات المعقودة والمصفاة والمصروفة)، ومن جهة ثانية على **البيان الإجمالي** بالمبالغ التي خرجت من صناديق وزارة المالية استناداً إلى أوامر الصرف، بحيث يترتب على الديوان التثبُّتُ من الأمرين التاليين:

ـ **الأول**: أن البيانات الواردة من الوزارات المختصة مطابقة للبيان الإجمالي الوارد من وزارة المالية.

ـ **والثاني**: إن البيان الإجمالي الوارد من وزارة المالية والذي يلخِّصُ ويوحّد حسابات المحتسبين الإفرادية، مطابقٌ لهذه الأخيرة.

فإذا تأكّدت المطابقة، في الحالتين، أصدر الديوان بياناً عاماً بمطابقة الحسابات، وإلاّ فإنّه يُجري المخابرات اللازمة مع وزارة المالية والوزارات المختصة لتصحيح الأخطاء المكتشفة بنتيجة تدقيقه في المعاملات.

والجدير بالذكر أن **بيانات المطابقة** هي بيانات سنوية تشكّل خلاصةً عن كيفية تنفيذ الموازنة في حقلي الواردات والنفقات، وتسهّل إجراء الرقابة التشريعية، وهو ما حدا ببعض التشريعات إلى النص على ضرورة إيداع بيانات المطابقة السنوية مجلس النواب[١].

ب ـ وأمّا رقابة ديوان المحاسبة القضائية، فهي كما أسلفنا رقابة مؤخرة، وهذه الرقابة تُمارَس على **الحسابات** من جهة، وعلى **الموظفين** من جهة ثانية:

ـ والرقابة القضائية **على الحسابات** تشكل المهمة الأساسية

---

(١) شبلي، ص ١٦٦.

لديوان المحاسبة، والغاية منها البَتُّ في صحة حسابات المحتسبين، سواءٌ منها ما يتعلَّق بواردات الخزينة أو بنفقاتها، أو بمقبوضاتها، ومدفوعاتها، أو ما يتعلَّق بالمواد والحسابات.

ـ **والرقابة القضائية على الموظفين** تشمل كلَّ من يقوم بإدارة الأموال العمومية أو يتدخل فيها دون أن تكون له الصفة القانونية، سواءٌ أكان موظفاً أم مُنْتَخباً أم متعاقداً مع الإدارة. ويتعرَّض للعقوبة كل من يرتكب إحدى المخالفات التالية:

١ ـ عقد نفقة خلافاً للقانون.

٢ ـ عقد نفقة دون الحصول على تأشير مراقب عقد النفقات.

٣ ـ إهمال عرض إحدى المعاملات على رقابة الديوان المسبقة، أو وضع معاملة لم تُعرض على هذه الرقابة موضع التنفيذ.

٤ ـ إساءة قيد إحدى النفقات لستر تجاوز في الاعتمادات.

٥ ـ عدم التقيُّد برفض التأشير على المعاملة من قِبَل مراقب عقد النفقات أو الديوان.

٦ ـ تنفيذ أمر مخالف للقانون وَرَدَ للموظف عن غير طريق رئيسه التسلسلي.

٧ ـ إكساب أو محاولة إكساب الأشخاص الذين يتعاقدون مع الإدارة ربحاً غير مشروع.

٨ ـ ارتكاب خطأ أو تقصير أو إهمال من شأنه إيقاع ضرر مادّي بالأموال العمومية.

٩ ـ التأخر عن إيداع الديوان المستندات والإيضاحات المطلوبة ضمن المهلة المحددة في القوانين والأنظمة.

١٠ ـ مخالفة القواعد المتعلقة بإدارة الأموال والأنظمة.

علماً بأن ديوان المحاسبة ينظر في المخالفات المذكورة إمَّا عفواً، وإمَّا بناء على طلب المدعي العام لديه، أو وزير المالية أو الإدارة المختصة. وللموظف الذي يُحاكَمُ أمام الديوان، الحقُّ بأن يستعين بأحد المحامين للدفاع عنه.

ثالثاً: الرقابة البرلمانية:

تمارسُ السلطة التشريعية (مجلس النواب في لبنان) الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة، خصوصاً وأن المهمتين الأساسيتين لهذه السلطة تتمثلان في اشتراع القوانين ومراقبة السلطة التنفيذية في جميع مجالاتها، وفي طليعتها مجال الموازنة والمال.

ولما كان **«قانون الموازنة»** يقتصر على «تقدير» النفقات والواردات فقط، فهو يتجرّد والحال هذه من أية قيمة حسابية ذات شأن، إذ لا يجوز أن تستند المحاسبة إلى مجرد التقدير. ولذلك فقد دعت الحاجة إلى وجود مستند تشريعي تكون لهُ قيمتُه الحسابية الهامة، في مقابل قانون الموازنة، وهذا المستند التشريعي يُدعى **«قانون قطع الحساب»**. وهذا القانون الأخير يتضمن تحديد النفقات والواردات النهائية، ويُفسح في المجال للمقارنة بين الأرقام المقدَّرة في الموازنة، والأرقام الدقيقة المحققة في نهاية سنة الموازنة.

ويُعتَبر **«قانون قطع الحساب»** الوسيلة الأساسية لممارسة الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة[١]، وتأتي في العادة **متأخرةً**، إلاَّ أن للسلطة التشريعية في بعض الأحوال ممارسة رقابتها **أثناء** تنفيذ الموازنة، كما في

---

(١) شبلي، ص ١٧٩.

حال طلبها المعلومات والإيضاحات من الحكومة عن سير عمليات الواردات والنفقات، وكذلك في حال اضطرار الحكومة إلى تبرير أسباب طلب فتح الاعتمادات الإضافية أمام السلطة التشريعية، وأخيراً من خلال التقارير الدورية التي يضعها مراقب عقد النفقات؛ نتيجة ممارسته مهامه؛ وفي معظم الدول، تحالُ نسخٌ من هذه التقارير إلى السلطة التشريعية لتسهيل رقابتها البرلمانية.

وينبغي تقديم مشروع «**قانون قطع الحساب**» بمثل الشكل الذي يقدَّم به مشروع «قانون الموازنة»، على أن تدوَّن المعلومات الواردة فيه، سواءٌ بالنسبة إلى النفقات أو بالنسبة إلى الواردات، موزَّعةً على الأبواب والفصول والبنود. فإذا اتضح بنتيجة قطع الحساب أن الرصيد **سلبي**، أي أن النفقات تزيد على الواردات، أصبح من المتوجب تغطية العجز بمأخوذات من مال الاحتياط، إن وُجِد، وإلاَّ فمن سلفات الخزينة أو من القروض. وأمّا إذا اتّضح أن الرصيد **إيجابي**، أي أن الواردات تزيد على النفقات، فإن الزيادة تُحال إلى مال الاحتياط، أو تُضاف إلى واردات السنة التالية.

ومما يجدرُ ذكره أن مشروع قانون قطع الحساب يودَع مجلس النواب، مرفقاً بتقرير عام يضعهُ ديوان المحاسبة، وبيانات المطابقة التي أسلفنا الإشارة إليها. علماً بأن مشروع «قانون قطع الحساب» لا يحظى بنفس المستوى الهام من المناقشات المطولة التي ترافق عادةً مشروع قانون الموازنة، الأمرُ الذي يسيغُ القول بأن الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة لا تعدو كونها رقابة شكلية وحسب!!



الفصل السابع

الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة

لقد أصبح من نافلة القول التذكيرُ بأنَّ الدول الحديثة، كل الدول، ومهما يكُن حَظُّها من التقدم والنمو أو من التخلّف والتخبّط الاقتصادي، لم تعُد تستطيع الاكتفاء بمهمة الدولة الحارسة، وإنما أصبحنا اليوم إزاء الدولة التدخلية الإنمائية، دولة الرعاية والعناية L'état providence، وكل ذلك بفضل تشابك العلاقات الدولية، وانتشار الأفكار الجديدة، والتأثر والتأثير المتبادلين بين الدول.

لذلك، لم يعُد في الإمكان الاكتفاء بالخصائص والقواعد التي تحكم الموازنة العامة للدولة، ولم يعُد لفكرة الحياد المالي وجودٌ واقعي، بل أصبحت الدولة المتدخلة في المجال الاقتصادي، تتخذ من نشاطها المالي وسيلة رئيسةً لتحقيق أهداف المجتمع، خصوصاً وأن التدخل بالوسائل المالية يتميّز بالمرونة، إذا ما قيس بوسائل التدخل التحكمية الأخرى، وغدا من المتّفق عليه اليوم أن اختيار الدولة لنفقاتها ووارداتها قد يعرقل تحقيق أهداف المجتمع ما لم يتمّ ذلك الاختيار في ظل إلمام شامل بمختلف الآثار المتبادلة بين الظاهرة المالية والحياة الاقتصادية والاجتماعية. وقد استدعى ذلك ضرورة النظر إلى الموازنة في ضوء إطار أكبر، يعبّر عن نشاط المجتمع بأكمله، وأصبح من المتعذّر فصل الموازنة عن الخطة أو عن الحسابات القومية، كما أن أهمية الآثار الاقتصادية أدّت إلى النظر إليها في

ضوء الموازنة الاقتصادية[1].

إنَّ موازنة الدولة والحال هذه، أصبحت جزءاً من برنامج أوسع، ينعكس عليه مجموع النشاط الاقتصادي للأمة، وتطورت من كونها موازنة دولةٍ إلى صيرورتها موازنةً قومية. وهذا لا يعني، في حال من الأحوال، أن الموازنة القومية حلَّت محل الموازنة المالية وقضت عليها، وإنما يعني أن الأولى تكمّل الثانية، وأن موازنة الدولة لا يمكن وضعُها في منأى عن النظر إلى موازنة الأمة، أي مدى التناسق والانسجام والتقدم في أوضاعها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية عموماً.

انطلاقاً من هذا الواقع، فإن الموازنة القومية ليست موازنة بالمعنى الصحيح، إذ إنّها تقتصر على الصفة التقديرية للواردات والنفقات على صعيد الوطن بكامله، دون أن تتضمن الإجازة بالجباية والإنفاق[2].

ومن الملاحظ، في الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة، ازدياد أهمية الصفة التقديرية للموازنة، بعد أن زال الحياد المالي للدولة، وأصبحت موازنتها وسيلة للتأثير على تطور البلاد المستقبلي، في المجال الاقتصادي خصوصاً، فضلاً عن كونها أصبحت تشكل التعبير الواضح عن سياستها الاقتصادية والاجتماعية[3].

ولقد فصّلنا البحث عن الصفة التقديرية للموازنة، عندما عرضنا لأنسب الطرق لتقدير اعتمادات الموازنة العامة.

ومن الملاحظ أيضاً، الاتجاه نحو وضع حساب عام شامل لجميع

---

(١) شبلي، ص ٦٨.

(٢) عواضة، ص ٤٨.

(٣) DUVERGER, Maurice: Finances publiques, 5 éd. Paris, 1965 pp. 200 - 218.

الموازنات العمومية، أي: موازنة الدولة، الموازنات الإقليمية، موازنات المؤسسات العامة المتمتعة بالاستقلال المالي، وذلك بغية تحقيق نوع من التناسق فيما بين تلك الموازنات، فضلاً عن تحقيق نوع من التوجيه الاقتصادي في نفقاتها ووارداتها، رغم أنَّ هذا الاتجاه، عند فرض وجود محاسبة قومية شاملة، هو من صلب التركيب الاقتصادي المبرمج، في ظل الأنظمة غير الرأسمالية، والموجهة.

وعلى ضوء هذا التداخل، من الناحية المالية، فيما بين الموازنات العمومية، يمكن معرفة نسبة الأموال العمومية من الدخل القومي، وأهمية الإنفاق العام بالنسبة إلى النشاط الاقتصادي. ولا يكفي عند وضع الحساب العام الشامل، أن تجمع النفقات والإيرادات في الموازنات العامة المختلفة، وإنَّما لا بُدّ إلى جانب ذلك من توافر إحصاءات ودراسات اقتصادية عميقة، وحسابات اقتصادية يقوم بها اختصاصيون أكفياء، تؤدي إلى وضع تقديرات علمية لتطوُّر البلاد الاقتصادي، وإلى وضع موازنة قومية تسمى: «الموازنة الاقتصادية القومية» Budget économique natioanl وبدون ذلك لا يمكن معرفة حالة البلاد الاقتصادية معرفة صحيحة، ومدى تأثير هذا العنصر أو ذاك من عناصر الموازنة عليها(١).

على أن وضع الموازنة الاقتصادية القومية يشترط، من الناحية العلمية، توفّر عدد من المعطيات(٢) وفي طليعتها:

١ ـ حصر كامل وشامل لجميع موارد المجتمع المتاحة والمحتملة، واستخداماتها المختلفة، سواءٌ كانت تلك المواردُ مادية أو طبيعية أو

(١) عواضة، ص ٥٠.

(٢) عبد الغفار بيضون: أسلوب إعداد الموازين السلعية، القاهرة ١٩٦٩.

بشرية، وأن يتمّ ذلك الحصر على أساسٍ علمي، وأن تكون بياناتهُ دقيقةً وأمينة.

٢ ـ وضع موازين تفصيلية للقطاعات الاقتصادية المختلفة، كلّ على انفراد، للتعرف على علاقاتها التشابكية من جهة، والحصول على النتائج النهائية التي تدخل موازنة الناتج الاجتماعي، من جهة ثانية.

٣ ـ توفر الكوادر الاختصاصية الواعية لأهمية هذه الموازنات وطبيعتها، والنتائج المترتبة عليها، كما أنها تستوجبُ جموداً كبيراً ومتواصلاً.

والواضح أن هذه الموازين تسمح بالتعرف الدقيق، ليس فقط على الموازنة العامة بين الموارد واستخداماتها، بل وكذلك على التناسبات الاقتصادية في هيكل الاقتصاد الوطني، أي في هيكل الإنتاج والخدمات، وملاحظة مواطن الخلل، واحتمال بروز الاختناقات فيه.

وتكريساً لهذا الاتجاه الحديث للموازنة العامة، أُنْشِئَتْ أجهزة خاصة في عدد من الدول المتقدمة، لهذه الغاية:

ـ ففي فرنسا، شكلت لجنة الحسابات والموازنات الاقتصادية الوطنية منذ عام ١٩٥٢.

ـ وفي إنجلترا، يصدر سنوياً «كتاب أبيض» يُضَمّ إلى مشروع الموازنة، ويتضمن تقدير مجموع الإيرادات والنفقات في جميع أنحاء البلاد.

ـ وفي أميركا، هنالك تقرير سنوي يقدّمه لرئيس الدولة مستشاروه الاقتصاديون، ويعتمده الرئيس في تقريره الاقتصادي الذي يقدّمه إلى الكونغرس مع مشروع الموازنة.

هذا بالنسبة إلى الدول المتقدمة. وأمّا البلدان النامية، فيبدو أن نظام

«الموازنة الاقتصادية الوطنية» المنطوي على موازنات متشابكة، يصعب استخدامُه حالياً فيها بشكل أوسع[1]، للأسباب التالية:

١ ـ التنويع في ملكية وسائل الإنتاج، وعدم وجود سيطرة كاملة للدولة على جميع القطاعات الاقتصادية، وعلى كافة الأجزاء والعناصر والمراحل، في عملية إعادة الإنتاج.

٢ ـ عدم وجود حصر كامل وشامل للموارد المادية والبشرية المتوفرة في البلاد.

٣ ـ قلّة الدقة في البيانات والمعلومات والأرقام المتوفرة في أجهزة الإحصاء المركزية، إضافة إلى النقص الكبير في تلك المعلومات والأرقام والبيانات.

٤ ـ النقص الشديد في المعايير والمؤشرات الأساسية التي يمكن أن تساعد في وضع الموازنات الاقتصادية الواقعية والمخططة.

٥ ـ قلة الكوادر الاختصاصية القادرة على التعامل مع هذه النماذج الاقتصادية الرياضية، وما يتطلّبه من توسيع استخدام الحاسبات الإلكترونية بشكل واسع.

٦ ـ الواقع الاقتصادي والسياسيّ المتخلّف الذي تعاني منه هذه البلدان والذي يؤثّر على الاستقرار والقدرة في التحكم على المتغيّرات الأساسية المؤثرة على علمية التخطيط واستخدامات جداول «المخرجات ـ المدخلات» أو «الصادرات ـ الواردات».

ولا شك في أن استخدام أرقام ومعايير غير دقيقة يؤدي إلى نتائج

---

(١) د. كاظم حبيب؛ مفهوم التنمية الاقتصادية، دار الفارابي ـ بيروت ١٩٨٠ ص ١٥٤.

مضرّة بالاقتصاد الوطني، وبتنفيذ الخطط المقررة في ضوء تلك الأرقام والمعايير غير الدقيقة.

لكنّ هذه الأسباب جميعاً لا ينبغي أن تحول دون قيام البلدان النامية بعملية التخطيط **أولاً**، ومن ثَمَّ استخدام النماذج الاقتصادية ـ الرياضية الحديثة **ثانياً**، بشرط أن يجري هذا الاستخدام بكثير من الحذر، وأن تشخّص النواقص ومواطن الضعف فيها بما يسمح بالمرونة الفعالة من أجل السيطرة على نتائج تلك النواقص.

كما أن نماذج الموازنات السلعية التقليدية تعتبر ذات نفع كبير في ظروف اقتصاديات البلدان النامية، ولكن لا يجوزُ اعتبارها الشكل الوحيد والأساسي في هذا الاتجاه.

ومن هُنا أن الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة، قضت بأن تعتمد مصر، مثلاً، موازنتين اثنتين: إحداهما **موازنة الخدمات** وهي الموازنة الأساسية للدولة، وثانيتُهما **موازنة الأعمال** وهي تعتبر من أبرز مميزات النظام الاقتصادي الحالي في مصر.

ولقد بدأت هذه الظاهرة الجديدة في آذار (مارس) ١٩٥٢، عندما وضعت أول موازنة للمشروعات الإنتاجية، وكانت نفقاتُها مقدَّرة بمبلغ ٢١ مليون جنيه، موزعةً على أربع سنوات. وقد كُلِّفَ «**المجلس الدائم لتنمية الإنتاج القومي**» الذي أنشىء في نهاية سنة ١٩٥٢، بالإشراف على تنفيذها.

وفي نهاية عام ١٩٥٢ أيضاً، أنشىء في مصر «المجلس الأعلى للخدمات»، وكانت مهمته إنشاء وحدات مجمّعة وإدارتها في أنحاء مصر، فضلاً عن بناء المساكن لفئات مختلفة من أبناء الشعب، وتعمير القرى وإنارتها ومدّها بالمياه الصالحة للشرب، ورعاية شباب الجامعات.

وفي كانون الثاني (يناير) عام ١٩٥٧، صدر قرار جمهوري بإنشاء مجلس أعلى ولجنة للتخطيط القومي، وضمَّ اختصاص «المجلس الدائم لتنمية الإنتاج القومي» إلى هذه اللجنة.

وفي تبرير هذا الاتجاه للموازنة العامة في مصر، يرى بعض الدارسين[1] أن البنيان الاقتصادي في البلاد المتخلّفة لا يتّسم بالمرونة اللازمة للتطور تلقائياً لمسايرة الدول الأخرى في تقدّمها، وأن المشروعات الخاصة تتجه إلى الاستثمار في نواحي الإنتاج التقليدية المألوفة، دون السعي إلى الابتكار والتجدُّد، فكان لا بُدَّ، والحال هذه، من التخطيط الاقتصادي الشامل، ومساهمة الحكومة مساهمة فعَّالة في تنفيذ الخطة، حتى تتوافر الظروف الملائمة للتقدم الاقتصادي في هذه البلاد.

يضاف إلى ما تقدم أن الدستور المصري لعام ١٩٥٦ نص على ما يلي:

«المادة السابعة: ينظم الاقتصاد القومي وفقاً لخطة مرسومة، تُراعى فيها مبادىء العدالة الاجتماعية، وتهدف إلى تنمية الإنتاج ورفع مستوى المعيشة».

وأكَّد الميثاق على هذا المبدأ بقوله: «إن رأس المال في تطوره الطبيعي في البلاد التي أُرْغِمَتْ على التخلُّف لم يعُد قادراً على أن يقود الانطلاق الاقتصادي في زمنٍ نَمَتْ فيه الاحتكارات الرأسمالية الكبرى في البلدان المتقدمة اعتماداً على استغلال موارد الثروة في المستعمرات.

«إن نموّ الاحتكارات العالمية الضخمة لم يترك إلاَّ سبيلين للرأسمالية المحلية، في البلاد المتطلّعة إلى التقدم:

---

(١) الملك، ص ١٤٣ وما بعدها.

«أولهما: أن الأمل الوحيد لها في النمو هو أن تربط نفسها بحركة الاحتكارات العالمية وتقتفي أثرها، وتتحوّل إلى ذيلٍ لها، وتجرّ أوطانها وراءها إلى هذه الهاوية.

«ومن ناحية أخرى، فاتساع مسافة التخلّف في العالم بين السابقين وبين الذين يحاولون اللحاق بهم، لم تَعُد تسمح بأن يترك منهاج التقدم للجهود الفردية العفوية التي لا يحرّكها غير دافع الربح الأنانيّ. إن هذه الجهود، بالتأكيد، لم تعُد قادرةً على مواجهة التحدّي. إن مواجهة التحدّي لا يمكن أن تتمّ إلاّ بثلاثة شروط:

١ ـ تجميع المدخرات.

٢ ـ وضع كل خبرات العلم الحديث في خدمة استثمار هذه المدخرات.

٣ ـ وضع تخطيط شامل لعملية الإنتاج[١].

إن هذا الاتجاه للموازنة العامة في مصر، أصبح هو الاتجاه الصالح لكل دولة نامية، على امتداد البلاد العربية، ومن هنا أن متطلبات التخطيط للتنمية الاقتصادية تتعدّى إمكانات الموازنة العامة التقليدية، على النحو الذي فصلنا البحث فيه في الصفحات السابقة.

فما هي متطلبات التخطيط الاقتصادي؟

---

(١) الميثاق: قدمه الرئيس جمال عبد الناصر للقوى الشعبية في ٢١ أيار (مايو) ١٩٦٢ ـ مصلحة الاستعلامات ـ القاهرة ـ ١٩٦٢.

الفصل الثامن

الموازنة ومتطلبات التخطيط الاقتصادي

تعدّدت وجهات النظر حول تحديد مفهوم «التخطيط الاقتصادي» ودوره في عملية التنمية، وكان معظم الأسئلة المطروحة بهذا الصّدد يدور حول الآتي: هل إن «التخطيط الاقتصادي» هو مفهوم يتضمَّن في جوهره الأساسي طبيعة سياسية واقتصادية واجتماعية، إضافة إلى جانبه الفنّي؟ أم إنه أداة فنية بحتةٌ وحيادية وقابلة للاستخدام في أي بلد من البلدان، وتحت أية ظروف كانت، وبأية وسيلة سياسية وجدت[1]؟.

ولعلَّ الاقتصادي الفرنسي شارل بتلهايم[2] يقدم الجواب الشافي عن هذه الأسئلة حين يعرّف التخطيط من خلال الأهداف التي يرمي إليها وهي:

١ ـ تحديد الأهداف المنسّقة والأولويات للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

٢ ـ تحديد الوسائل الملائمة لبلوغ تلك الأهداف.

٣ ـ إهمال تلك الوسائل بالفعل، بقصد تحقيق الأهداف المنشودة.

ولعلّه يقدم الجواب الشافي أيضاً حين يوجب أن يُفضي التخطيط، باعتباره نشاطاً يرمي إلى تحديد أهداف اقتصادية واجتماعية منسقة للتنمية

---

(١) حبيب، ص ٥٦.

(٢) شارل بتلهايم: التخطيط والتنمية، تعريب د. إسماعيل صبري عبد الله ـ دار المعارف بمصر، ص ١٨٣.

في بلدٍ معيَّن، إلى تعبير كمّي عن سياسة اقتصادية واجتماعية. وهذا المحتوى السياسي للتخطيط هو بالدقة ما يؤدي إلى أن يكون إعداد الخطة أبعد من أن يقتصر على كونه مجرد مشكلة تقنية وفنّية.

ويمضي الاقتصادي الفرنسي نفسه في تحديد مفهوم التخطيط، فيرى أن التخطيط الذي يعبِّر عن نشاط اقتصادي واجتماعي يقتضي اتخاذ قرارات سياسية، يترتب عليه ما يلي:

أولاً: إنَّ إعداد خطة اقتصادية هو عملٌ لا ينحصر في جهاز التخطيط وحده، بل يشمل أيضاً نشاطاً اجتماعياً وحكومياً. ولذلك فإنَّ القاعدة العامة هي أن أجهزة التخطيط في البلاد التي لعب فيها التخطيط دوراً حقيقياً ليست مجرد أجهزة إدارية، وإنّما هي تحتلّ مركزاً في مستوى عالٍ من جهاز الحكم ذاته.

ثانياً: إن التخطيط لا يمكن أن يتحقق في أي إطار اقتصادي واجتماعي وسياسيّ كان؛ فثمَّة هياكل معينة، اقتصادية واجتماعية وسياسية، تسمح بوجود تخطيط حقيقي، وهياكل أخرى، اقتصادية واجتماعية وسياسية أيضاً، يترتب عليها ألاَّ تتحوَّل الخطط إلى واقع أبداً، وإن يَكُنْ تأثير الخطط على الواقع محدوداً للغاية. وفي مثل هذه الحالة، ليس هناك تخطيط حقيقيّ، وإنما برمجة اقتصادية[1].

ومهما يمكن من أمر، فليس في نيَّتنا، من خلال هذه الدراسة، أن نفصّل البحث في نماذج البرمجة والتخطيط الاقتصادي، فإن لهذا الموضوع مقاماً آخر لا يتَّسع له هذا المقام. لكننا في سياق الكلام على مدى كفاية الموازنة التقليدية لتلبية متطلبات هذا التخطيط في البلدان النامية، نرى أن

---

(١) د. محمد سلمان حسن: التخطيط الصناعي، دار الطليعة، بيروت، ص ٥٣ ـ ٥٤.

هذه النقطة تشكل الموضوع الأوَّلي الذي تُعنى به الدول العربية المندرجة، بمعظمها، في عداد الدول النامية.

وكائنة ما تكون مستلزمات التخطيط الاقتصادي في البلدان النامية، فإن الأولوية في هذه المستلزمات ينبغي أن ترتكز إلى قيام التناسق والتكامُل بين **القيادة** الواعية **والقاعدة** المتجاوبة مع سياسة التخطيط. فالتخطيط ليس عملاً يمارَسُ في الفراغ، وإنَّما تنهَضُ به القيادةُ والقاعدة معاً.

يقول الاقتصادي ولنسكي[1]: «من الخطأ أن ينظر القادة إلى التنمية كهدف بسيط سهل التحقيق في الوقت الذي يكون فيه السبيل الوحيد لتقدم الطبقات الفقيرة ونموها. فالتنمية تتطلّب من **القيادات** تفهماً وواقعية وتكريساً للجهود، وإخلاصاً في العمل، كما تتطلب التصميم الراسخ والصراحة التامة في توعية **الشعب** بثمن التنمية وتضحياتها حتى يتمكن هو أيضاً من القيام بدوره الأساسي في هذا المجال بصورة قومية شعبية، وذلك أنه لا بُدَّ أن يُساهم بدرجة كبيرة في عملية التنمية».

وهكذا فإن ولنسكي يركز على ثلاثة اتجاهات تختصُّ بمستلزمات التخطيط الاقتصادي للتنمية في البلدان النامية وهي:

١ ـ التوعية بأهمية التنمية ومصاعبها وتضحياتها.

٢ ـ مشاركة الشعب للقيادة في إنجاز مهمات التنمية.

٣ ـ تحميل الشعب بشكل خاص مسؤولية دفع الضرائب، والعمل الطّوعي أو الادخار.

---

(١) ل. ج. ولنسكي: التخطيط والتنفيذ للتنمية الاقتصادية، تعريب د. أحمد راتب أيوب، منشورات وزارة الثقافة بدمشق، ص ١٣.

وبهذا الاتجاه، فإن ولنسكي يلتقي مع كل من أرثر لويس[١] وجان تنبرجن[٢] فيما طرحاهُ من مستلزمات للتخطيط الاقتصادي في البلدان النامية، كما أنه يكشف عن اتجاهه، إذ يَضَعُ الطبقات الفقيرة والمعدمة أو عامة الشعب مع القلَّة الثرية أو القيادة في مستوى واحد[٣] حيث يقول:

«. . . كما ينبغي التأكيد بأنّ عامة الشعب والقلة الثريّة ينبغي عليها أن تُساهم عن طريق دفع الضرائب أو العمل الطوعي أو الادخار أو دفع أسعار أعلى للمنتجات لتأمين الاستثمار في المشاريع التي ستوفر للشعب وأجياله المُقبلة المنافع المنشودة»[٤].

فهل يمكن أن تفي الموازنة العامة التقليدية بكل هذه المتطلبات التي تستلزمُها ضرورات التخطيط الاقتصادي، من أجل تحقيق التنمية في البلدان النامية؟

والجواب البسيط والبديهي على هذا السؤال أن الموازنة التقليدية، بمفهومها الحيادي، لم تَعْدَمْ أي دور في هذه المرحلة التي تتشابك فيها العلاقات والمؤثرات الاقتصادية في العالم، وفي داخل الدول النامية والمتقدمة على حدّ سواء.

ففي ظل اتساع قاعدة التخطيط الاقتصادي المركزي والشامل في البلدان النامية، ازدادت الحاجة الفعلية إلى أساليب التخطيط وأدواته، وإلى

---

(١) أرثر لويس: أصول التخطيط الاقتصادي، مكتبة نهضة مصر، القاهرة، سلسلة رقم ١٨٨/٩١.

(٢) جان تنبرجن: التخطيط المركزي، تعريب د. جلال أحمد أمين، مطابع مؤسسة الأهرام، القاهرة ١٩٦٧.

(٣) مفهوم التنمية الاقتصادية، حبيب، ص ١١٠.

(٤) ولنسكي، ص ٢١.

تحسين مستوى الإفادة من الموازنات التقليدية والموازنات المتشابكة، كل ذلك من أجل تحويل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة إلى أرقام ومؤشرات وموازين سلعيّة، ومعادلات رياضية ـ اقتصادية ذات قابلية لتحقيق تلك الأهداف والمهمات، عبر التطبيق العلمي والفعّال لها[1].

إنَّ استخدام نظام الموازنات الاقتصادية في الوقت الحاضر يستهدف تحقيق مهامٍّ أساسية عديدة لها تأثيرها المباشر على التطوّر المرتقب وعلى التركيز المستهدف للاقتصاد الوطني. وأبرز هذه المهام التي يستهدف نظام الموازنات الاقتصادية تحقيقها:

١ ـ ضمان التناسب الأمثل للاقتصاد الوطني.

٢ ـ الاستخدام الأفضل للموارد الاقتصادية.

٣ ـ التنسيق بين القطاعات الاقتصادية.

٤ ـ اكتشاف الخلل والموارد المعطّلة.

وبهذا يتضح مدى أهمية نظام الموازنات الاقتصادية في عملية التنمية القومية، باعتبارها الأداة الاقتصادية ـ الرياضية الفعّالة التي تستخدمها الدولة، عبر أجهزة التخطيط في مختلف المستويات والمجالات، لتحقيق أسرع وأعلى معدلات النموّ في الاقتصاد الوطني، وأشمل تطوّر للمجتمع[2].

فليس من الغرابة ولا من المبالغة في شيء أن نقول بأن إصرار بعض الباحثين على الحديث عن الموازنة التقليدية للدولة أصبح يَشِفُّ عن أحد أمرين:

الأول: إمَّا الجهل بالمستجدّات العالمية، وبالتطورات الحتمية التي

---

(١) حبيب، ص ١٣٤.

(٢) المرجع السابق، ص ١٣٧.

فرضتها العلاقات الدولية المتشابكة على الصعيد العمالي والاقتصادي.

والثاني: وإمَّا السير بعكس اتجاه التاريخ عن طريق التشبُّث بدور الدولة الدركية الحارسة التي لا تُعنَى بالتنمية الاقتصادية، أو لا تبذُل أي نشاط اقتصادي لتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

ونكتفي، من أجل بيان التطور الذي طرأ على مفهوم الموازنة التقليدية، بمثال من الموازنات الاقتصادية التي كانت معتمدة في جمهورية ألمانيا الديمقراطية، قبل توحيد الألمانيتين، حيث كان يطبق نظام هرميّ يبدأ من أعلى هيئة في أجهزة التَّخطيط، وينتهي بآخر وحدة اقتصادية في التقسيم النوعي التخصُّصي للنشاط الاقتصادي:

فبالإضافة إلى موازنات الدولة، تتوزّع الموازنات الاقتصادية الألمانية على سبعة مجاميع:

١ ـ موازنات منفردة للإنتاج وعناصره، وتندرج فيها: موازنات المواد الخام الأولية، موازنات الإنتاج، وموازنات البناء... وتتم في نطاق هذه الموازنات، موازنات المنشآت الإنتاجية.

٢ ـ موازنات السكّان والقوى العاملة.

٣ ـ موازنة الناتج الاجتماعي الإجمالي والدخل القومي.

٤ ـ موازنة التشابك الإنتاجي، والنماذج المثلى للإنتاج.

٥ ـ الموازنات المتشابكة للأسعار.

٦ ـ الموازنات المالية.

٧ ـ موازنات نماذج الاقتصاد الدولي[1].

---

(١) تخطيط الاقتصاد الوطني، لمجموعة من الأساتذة الألمان ـ دار الاقتصاد والنشر ـ برلين ١٩٧٤، ص ١٤٥.

ولا بُدّ من التذكير، في هذا المقام، أن الموازنات الاقتصادية تنقسم إلى نوعين:

١ ـ **النوع الأول: الموازنات الاقتصادية التقليدية**: وهي تطبَّق من جانب كل قطاع أو مؤسسة، من أجل تحقيق التوازن المطلوب، بين الإيرادات والنفقات العائدة إلى كلّ من القطاعات أو المؤسسات التي تطبقها.

٢ ـ **النوع الثاني: الموازنات الاقتصادية المتشابكة**: وهي تعتمد على النماذج الرياضية ـ الاقتصادية التي يمكن أن تُسْتَخدم من أجل تحقيق التوازن المطلوب في كل قطاع أو مؤسسة أو فرع إنتاجي، من جهة، وفي الاقتصاد الوطني كلّه، من جهة ثانية.

لكنّ تفاوت الأحوال الاقتصادية، سواءٌ في البلدان النامية أو في البلدان المتقدمة، جعل السياسة التخطيطية للتنمية الاقتصادية تتفاوت من حيث الأساليب والمجالات المرغوب في تنميتها. ومن هنا أن عدم الأخذ بنظام الموازنات الاقتصادية التقليدية أو المتشابكة، في بعض البلدان، بسبب عدم رغبتها في اتباع نظام سياسي واقتصاديّ موجَّه، اضطرها إلى الشذوذ عن معظم القواعد الكلاسيكية في الموازنة العامة للدولة بمفهومها التقليدي، وذلك استجابةً من تلك الدول للاتجاهات الحديثة للموازنة العامة.



الفصل التاسع

السياسة المالية والنظام المالي والضريبيّ الجديد

١ ـ تمهيد:

في سياق دراستنا للنظام الضريبي في لبنان، في الفصل الثاني من كتابنا: «الاقتصاد العام: الواردات السيادية والاقتصادية في الموازنة العامة» قلنا ما حرفيته: بين تاريخ الأحداث الدامية التي عصفت بلبنان عام ١٩٧٥ وقانون موازنة عام ١٩٩٦، واحد وعشرون عاماً كانت وبالاً على الوطن، تشرذم اللبنانيون فيها شيعاً وفرقاً، وهاجر منهم من هاجر بحثاً عن الأمن أو عن موارد الرزق الشريف، بعد أن دمّرت الأحداث، وعلى امتداد الوطن، اقتصاده وبُنيته التحتية ومؤسساته.

وبعد أن كان لبنان، في ضمير بنيه المقيمين والمغتربين، قُدس أقداس دون المساس بذرةٍ من تُرابه بترُ أيدٍ وقطع رقاب، أصبح الإزراء بكيانه، والعدوان على إنسانه وعمرانه دَيْدَنَ المتآمرين عليه الذين زجّوه في صراعاتٍ ما كان له أن يخوض غمارها، فكانت النتيجة الملموسة لكل ذي عينين: خسارةً لكل أطراف بغير استثناء.

أمام فداحة ما أصاب لبنان من خسائر مادية ومعنوية، وما أصيب به اقتصادُه من تدهور تجلّى في عجز ميزان المدفوعات من جهة، وفي الخلل الكبير بين النفقات والواردات في موازنة الدولة، من جهة ثانية، كان لا بُدَّ بعد اتفاق الطائف عام ١٩٨٩ والتعديلات الدستورية التي استوحيت من نصوصه عام ١٩٩٠ أن تلتفت الحكومات المتعاقبة إلى الوضع الاقتصادي،

وأن تحاول إعادة العافية إلى الخزينة العامة، من دون أن تُخِلَّ بمتطلبات الإنماء أو بإمكانيات استقطاب رؤوس الأموال، من الداخل والخارج، للمشاركة، في المشاريع الاستثمارية.

٢ ـ آثار الأحداث على الاقتصاد اللبناني:

ولقد تجلّت هذه الحقائق ومثيلاتها من خلال موازنة ١٩٩٥، ثم من خلال موازنة ١٩٩٦ التي استكملت المَسار وكشفت عن الخطوات الجديدة التي اعتمدتها السلطة السياسية في مجال تحديث كل من السياسة المالية والأنظمة الاقتصادية والمالية والضريبية.

لقد عادت «موازنة ١٩٩٥» إلى نشأة الأحداث الدامية في لبنان، وقد ورد في مقدمتها (التي استُكْمِلَتْ بمقدمة «موازنة ١٩٩٦») أن الاقتصاد اللبناني اعتبر خلال الأعوام العشرة السابقة لعام ١٩٧٥، واحداً من أكثر الاقتصادات دينامية وحيوية في العالم العربي. كما اتّسم الاقتصاد، في تلك الآونة، باستقرار مالي ونقدي ومعدلات نموٍّ اقتصادي مرتفعة، ومعدلات تَضَخُّمٍ منخفضة، وفوائضَ كبيرةٍ في ميزان المدفوعات.

وفضلاً عن ذلك، فقد تميَّز لبنان بأن كانت لديه عملة وطنية ذات سعر صرفٍ حُر ومستقر، وقابلةٍ للتحويل كلِّياً دون أية قيود، وذلك في ظلّ تشريعاتٍ مالية واقتصادية ملائمة تعزّز حرية تبادُل السلع والخدمات وانتقال رؤوس الأموال. هذا إلى جانب تمتُّعه بمزايا تَفَاضُلِيّة في قطاع الخدمات، خصوصاً في مجالات الخدمات المصرفية والمالية، والسياحة، والتأمين، والخدمات المتعلقة بالتجارة. وبسبب ذلك كله لعب لبنان دوراً هاماً وبنّاءً كوسيطٍ اقتصادي رئيسٍ بين اقتصادات أوروبا المتطورة واقتصادات الدول العربية النامية.

وقد عانى الاقتصاد اللبناني خلال فترة الأحداث الطويلة من دمار هائل طاول بُنْيَتَه التحتية ومؤسسات القطاعين العام والخاص. وقد قدَّرتْ الأمم المتحدة الخسائر المباشرة التي لحقت بالبنية التحتية والموجودات المادية بما لا يقل عن ٢٥ مليار دولار، حيث لم يخرج سالماً من آثار الحرب أي من القطاعات الاقتصادية، ناهيك بالخسائر الضخمة غير المباشرة التي أصابتها.

كما عانى الاقتصاد اللبناني من خسائر كبيرة في طاقاته البشرية والمالية حيث أدَّت الأحداث التي استمرَّت سبع عشرة سنة إلى هجرة الكثير من الطاقات البشرية، وإلى إحجام متزايد عن الاستثمار في كلٍّ من القطاعين العام والخاص، الأمر الذي تسبَّب بإضعاف الطاقة الإنتاجية المحلية وتقليصها، وعدم تطوُّرها لمواكبة التطورات التكنولوجية المتسارعة. كل هذه العوامل مجتمعة، أدَّت إلى انخفاض حاد ومستمر في مستوى إجمالي الناتج المحلي، وبالتالي في مستوى متوسِّط دخل الفرد اللبناني.

ولقد كان لاستمرار الأحداث وشمولها كل المناطق، دورٌ أساسي في زعزعة الاستقرار الاقتصادي، ممّا أدَّى إلى إضعاف الثقة بالعملة الوطنية. كما كان لغياب مؤسسات الدولة وعجزها عن جباية وارداتها، وتسارع وتيرة الإنفاق الحكومي، نتائج سلبية تمثّلت في تعاظُم مستمر في عجز موازنة القطاع العام. وقد جرى تمويل ذلك العجز عن طريق إصدار سندات خزينةٍ ذات معدلات فوائد مرتفعةٍ، من خلال الاقتراض من المصارف المحلية ومن مصرف لبنان، الأمر الذي أدى إلى زيادة كبيرة في الكتلة النقدية، نتج منه ارتفاعٌ كبير في معدلات التضخُّم، وانخفاضٌ حادٌّ ومستمرٌّ في حالة عدم الاستقرار السياسي، أدخلا الاقتصاد في حلقة مفرغة

بدأت بعجزٍ في موازنة القطاع العام، مُموّل بطريقة تضخمية، ولا سيما من مصرف لبنان، وأدَّت إلى إضعاف الثقة بالعملة الوطنية، وبالتالي إلى المزيد من «دولرة» الاقتصاد ونزوح الرساميل إلى خارج لبنان.

وعلاوةً على ذلك، فقد تعرَّض النظامُ المصرفي، خلال سنين الحرب، إلى تراجُع دوره وأهمّيته في المنطقة، ممّا ساهم في تضاؤل دور لبنان كوسيط مالي ومركز تجاري وخدماتي إقليمي. وعلى رغم ذلك كله، ولا سيما مع ازدياد الضغوط السياسية والأمنية والاجتماعية، صَمَد لبنان في تمسُّكه بالمحافظة على النظام الاقتصادي الحر، وحرية التجارة والملكية، ودون أية قيود على الموضوعات والتحويلات بالنسبة للمعاملات الجارية، وحركة رؤوس الأموال.

إلاّ أن ما ساهم في تعويض جزء من الخسارة اللاحقة بالاقتصاد اللبناني كان استمرار التحويلات إلى لبنان، ولا سيما من اللبنانيين العاملين في الخارج، وهو الأمر الذي حافظ على فائضٍ مستمرٍّ في ميزان المدفوعات في أغلب سنوات الحرب.

وعشية نهاية الحرب، وفي ضوء هذه التطورات الاقتصادية السلبية، اتسمت موازنة الدولة العامة بما يأتي:

أ ـ الانخفاض الحاد والمستمر في إيرادات الخزينة.

ب ـ العبء المتزايد في الإنفاق التجاري.

ج ـ الانخفاض المستمر في الإنفاق الاستثماري والارتفاع المتزايد في الإنفاق التجاري.

وتبيِّن تقديرات البنك الدولي أن الناتج المحلي الإجمالي للفرد في لبنان، عام ١٩٩٠، كان يعادل نحو ثلث المستوى الذي كان عليه عام

١٩٧٥، بالمقاييس الحقيقية، فيما ازداد توزيع الدخل سوءاً بحيث تضاءَل حجم الطبقة الوسطى التي كانت تمثّل قبل الأحداث، نسبةً هامةً من مجموع الشعب اللبناني، والتي كان لها دور كبير في تطوير الاقتصاد اللبناني، وفي تميُّزه بالحيوية، بالمقارنة مع الاقتصادات العربية. ومع استمرار المستوى المنخفض للاستثمار في القطاعين العام والخاص، طوال فترة طويلة من الحرب، تآكل قسمٌ كبيرٌ من القاعدة الرأسمالية والإنتاجية في لبنان، مما أدى إلى انخفاض القدرة التنافسية للاقتصاد اللبناني.

٣ ـ التطورات الاقتصادية «ما بعد اتفاق الطائف»

وفي سياق العرض التاريخي ذاته، لما أصاب الاقتصاد الوطني والبُنية الاقتصادية بصورة عامة، يلفت «بيان موازنة ١٩٩٥» إلى «التطورات الاقتصادية ما بعد اتفاق الطائف»، حيث كان من نتيجة التوصُّل إلى ذلك الاتفاق التاريخي عام ١٩٨٩ إنهاء الحرب وتوحيد مؤسسات الدولة، وتحقيق الوفاق الوطني. وعقب ذلك الاتفاق، بدأت الدولة اللبنانية تستعيد سلطتها تدريجياً. وكان لتوقف الحرب دور إيجابي في بدء استرداد عافية الاقتصاد اللبناني في عام ١٩٩١. وقد أدَّت التدفقات الكبيرة لرؤوس الأموال من الخارج إلى تحقيق زيادة كبيرة في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي بنحو ٤٠ بالمئة في عام ١٩٩١، بالمقارنة مع ما كان عليه خلال عام ١٩٩٠.

كما تراجعت نسبة التضخُّم خلال السنة نفسها، الأمر الذي نتج منه استقرار في سعر صرف الليرة اللبنانية، كما تحقّق فائض إجمالي في ميزان المدفوعات الخارجي خلال عام ١٩٩١ بلغ أكثر من مليار دولار أميركي. إلاَّ أن هذا التحسُّن لم ينعكس تحسُّناً في أوضاع الخزينة، إذ أن العجز المالي بقي مرتفعاً في العام ١٩٩١، وبلغ حسب إحصاءات مصرف لبنان

ما يقارب نحو ٦٠ بالمئة من إجمالي النفقات، علماً بأن الإنفاق الحكومي آنذاك كان مقتصراً على النفقات الجارية، دون النفقات الاستثمارية.

ومع بداية العام ١٩٩٢ اشتدَّت الضغوط التضخمية على الاقتصاد اللبناني، ولا سيما بنتيجة إقرار زيادات كبيرة في الأجور والرواتب والتعويضات، الأمر الذي أدَّى إلى زيادة كبيرة في حجم السيولة الداخلية، وبالتالي إلى ضغوط على سعر صرف الليرة اللبنانية، مما اضطرَّ مصرف لبنان في نهاية العام ١٩٩١ وبداية عام ١٩٩٢ إلى التدخل في سوق القطع لدعم سعر صرف العملة الوطنية. إلاَّ أن مصرف لبنان ما لبث أن توقّف عن تدخُّله في تلك السوق، الأمر الذي نتج منه انخفاض حادٌّ ومتسارعٌ في سعر صرف العملة الوطنية، حتى بلغ سعر صرف الدولار الأميركي ٣٨٣٠ ليرة لبنانية في بداية أيلول ١٩٩٢، الأمر الذي أدَّى بدوره إلى معدل تضخم مرتفع.

إلاَّ أن قيام حكومة جديدة في أواخر عام ١٩٩٢، أحدث صدمة إيجابية في البلاد، فسادت موجة من الثقة والتفاؤل بالمستقبل، وحدث تحوُّل ملحوظ لمصلحة الليرة اللبنانية، ممّا أدى إلى زيادة ملحوظة في احتياط المصرف المركزي من العملات الأجنبية.. وبالتالي زادت المصارف ما في حوزتها من سندات الخزينة، الأمر الذي ساهم في ارتفاع سعر صرف الليرة اللبنانية.

ومع مطلع عام ١٩٩٣، بدأت تظهر ملامح واضحة في اتجاه تعزيز مستوى الأداء الاقتصادي والمالي، وارتفع الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي بحدود ٨ بالمئة خلال العام نفسه، على رغم الافتقار إلى بنية تحتية ملائمة، وإلى وجود نواحي الضعف في إطار المؤسسات وفي رأس المال البشري والمادي، كما تضاءلت نسبة معدل التضخم السنوية من نحو

١٧٠ بالمئة في نهاية عام ١٩٩٢ مقارنة مع ما كانت عليه في نهاية عام ١٩٩١ إلى ما هو أدنى قليلاً من ٩ بالمئة في نهاية عام ١٩٩٣، مقارنة مع ما كانت عليه في نهاية عام ١٩٩٢.

ولقد تمَّ تحقيق هذه التطورات الاقتصادية الإيجابية من خلال التحسُّن الكبير في الاستقرار السياسي، والثقة المتزايدة بمستقبل الاقتصاد اللبناني، ومن خلال الجهود الفعّالة لتحقيق الإصلاحات الاقتصادية الأوروبية.

٤ ـ من اقتصاد الحرب إلى اقتصاد السلم الأهلي:

ويتضح من العودة إلى موازنة ١٩٩٦ أن السياسة الحكومية الاقتصادية والمالية حرصت منذ أواخر ١٩٩٢، على الانتقال من اقتصاد الحرب إلى اقتصاد السلم الأهلي، وإلى تحقيق التحسين التدريجي والمتواصل في مستوى عيش اللبنانيين ونوعيته، من خلال إيجاد المناخات الملائمة لتشجيع القطاع الخاص على الاستثمار، أملاً في خلق فرص عمل جديدة أمام اللبنانيين (وهو ما تضمَّنته أيضاً موازنة ١٩٩٥)، وزيادة الإنتاج والإنتاجية بهدف زيادة القدرة التنافسية للاقتصاد اللبناني، في عصر سيشهد الكثير من التحوُّلات الكبرى على مختلف الأصعدة والمستويات، لا سيما على الصعد الاقتصادية والاجتماعية.

مع الإشارة إلى أن الحكومة، ومن خلال البرنامج الإنمائي الاستثماري الهادف إلى تفعيل الاقتصاد وإلى زيادة واردات الدولة من خلال النمو الاقتصادي لا من خلال زيادة الضرائب والرسوم، والذي طرحته في موازنة ١٩٩٥ عادت فأشارت إلى هذه «القدرة التنافسية» في موازنة ١٩٩٦، عندما أوضحت أن برنامجها الإنمائي المذكور، مضافاً إلى التدابير والتشريعات

المـاليـة والاقتصـاديـة، لا يهـدف وحسـب إلـى استعـادة دور لبنـان المـالـي والاقتصادي في العالم العربي، وعلى الصعيد الدولي كمركز دولي واقتصادي، ولكنه يذهب في غايته إلى أبعد من ذلك، لأن لبنان قادمٌ على مواجهة تحديات إقليمية كبيرة، ليس أقلها المنافسة التي سيتعرَّض لها لأخذ دوره كمركز مالي اقتصادي، وكمركز ثقافي فكري. وفي هذا تلميح واضح إلى مسيرة السلام مع إسرائيل.

ومن هُنا الضرورة التي أملت على الدولة العمل على استعادة الثقة بحاضر الاقتصاد اللبناني ومستقبله، وذلك من خلال تحقيق الاستقرار المالي والنقدي، ولجم حال التضخُّم، وتقليص العجز في الموازنة عن طريق ترشيد الإنفاق، وضبط جباية واردات الدولة وتحسينها، وتحريك عجلة الاقتصاد في شكل ملحوظ، وذلك على أساس توفير الموارد المالية اللازمة، من محلية وخارجية، بهدف إعادة بناء البُنى التحتية الأساسية والمشاريع الحيوية في شكل يمكِّن الاقتصاد اللبناني من استعادة دوره في المنطقة العربية، في ظلِّ أوضاع ومناخات متغيِّرة.

٥ ـ السياسة الاقتصادية والمالية المنشودة:

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف جميعاً، فقد أخذت الدولة على عاتقها (كما يتضح من موازنة ١٩٩٥) اتباع سياسة متوسطة المدى تهدف إلى تحقيق الاستقرار في الاقتصاد، من خلال اللَّجم ومن ثمّ التقليص التدريجي لنسب العجز في موازنة القطاع العام، كي تستطيع الحكومة بعد فترة محدَّدة البدء في العمل على تفعيل وتنشيط الدورة الاقتصادية بتمويل المشاريع الإنمائية والإعمارية عن طريق المساعدات والقروض الميسَّرة والعادية، على أن يُصار وبعد فترة، إلى تمويل جزء من هذه المشاريع من خلال الوفر المستقبلي. أمّا الوسيلة التي اعتمدتها هذه الحكومة لتحقيق

أهدافها على المدى المتوسط فترتكز على المبادىء التالية:

أولاً: زيادة الواردات

وبشكل أساسي من خلال تحسين الجباية والتصحيح التدريجي لمعدلات الرسوم غير المباشرة، بحيث تنسجم مع واقع ارتفاع الأسعار وتدني قيمة العملة الوطنية خلال الأحداث. هذا فضلاً عن التعديل التدريجي لتعرفة بعض الخدمات، ولا سيما الكهرباء والماء والهاتف، ممّا يخفِّف العبء على الموازنة العامة عن طريق تخفيض الدعم لهذه الخدمات.

ثانياً: ترشيد الإنفاق وبرمجته

بحيث تكون معدلات الزيادة في الإنفاق الجاري أقل من معدلات النمو المتوقعة خلال الأعوام القادمة، أي تخفيض نسبة الإنفاق الجاري إلى إجمالي الناتج المحلِّي.

وقد نجحت الدولة في تحقيق عدة أهداف أهمها:

١ ـ إعادة الثقة بالعملة الوطنية.

٢ ـ تحقيق تراجع تدريجي لحدّة الدولرة (أي التعامل بالدولار الأميركي).

٣ ـ إعادة تعزيز احتياطي مصرف لبنان من العملات الصعبة.

٤ ـ تحسين مستوى أداء إدارة المالية العامة والجباية.

٥ ـ تخفيض نسبة التضخم من ١٧٠ في المئة في نهاية عام ١٩٩٢ مقارنة مع ما كانت عليه في نهاية عام ١٩٩١ إلى ٩ في المئة في نهاية عام ١٩٩٣ مقارنة مع ما كانت عليه في نهاية عام ١٩٩٢.

وكما كان واضحاً للدولة أن إعادة الثقة والاستقرار للاقتصاد اللبناني تشكِّل المدخل الصحيح لإعادة تفعيل الدورة الاقتصادية والبدء بورشة

الإعمار، فقد اتضح أكثر فأكثر، خلال هذه الفترة، أهمية استكمال التشريعات اللازمة وتحسين وسائل العمل في القطاع العام والتي تعتبر عوامل ضرورية ومساعدة في عملية تفعيل النشاط الاقتصادي.

فالإصلاح الضريبي الذي باشرت الدولة بهيشكِّل محطةً رئيسةً في عملية تحسين النظام الاقتصادي اللبناني وإحدى ركائزه الأساسية. **إن القوانين الجديدة لضريبة الدخل وضريبة الأملاك المبنية ورسم الانتقال** قد عمدت إلى تخفيض معدلات هذه الضرائب بشكل ملحوظ وتهدف إلى:

١ ـ تخفيف عبء الضريبة عن كاهل المواطن اللبناني كي يتمكّن من النهوض بأعبائه العائلية ومستلزمات عمله بعد سنوات الحرب الطويلة التي طالما كان لها تأثير سلبي على وضعه المعيشي.

٢ ـ تشجيع أصحاب الرساميل على توظيف أموالهم واستثمارها في لبنان، الأمر الذي يؤدِّي إلى تحريك عجلة الاقتصاد اللبناني وزيادة الإنتاج وخلق فرص عمل جديدة ممّا يحدّ من انتشار البطالة والبطالة المقنَّعة.

٢ ـ الحدّ من التهرُّب من الضريبة وتحسين التحصيل والجباية.

ثم بالعودة إلى موازنة ١٩٩٦ يتضح أن الهمَّ الأكبر الذي شغل السياسة المالية قد تمثَّل في مسألة الدَّين العام الذي بدأ تراكمه منذ منتصف السبعينات، أي مع بداية الأحداث في لبنان بسبب فقدان الدولة سيطرتها على مرافقها العامة وعلى مصادر وارداتها، واضطرارها إلى تحمُّل إنفاق متعاظم التزمته بسبب الأحداث والظروف التي منعت الحكومات السابقة من اعتماد السياسات اللازمة لإيجاد مصادر إيرادات جديدة توازن، بمبالغها وطبيعتها، الإنفاق الكبير المتزايد الذي جرى تحميله للخزينة خلال الأعوام الماضية.

علماً بأنَّ نموَّ الدَّين العام يأتي من مصدرين:

ـ **الأول**: بسبب عدم تمكُّن الدولة من تغطية نفقاتها التشغيلية والاستثمارية بواسطة وارداتها العادية.

ـ **والثاني**: بسبب أعباء خدمة الدَّين العام.

وموازنة العام ١٩٩٦ شكَّلت ـ على ما يستفاد من مقدمتها ـ خطوة مهمة على مسار المعالجة الدؤوبة للدَّين العام. فهي قد ارتقبت، وللمرة الأولى منذ أعوام، انخفاضاً في القيمة الإجمالية للعجز، وتدنياً ملحوظاً في نسب هذا العجز إلى إجمالي النفقات والناتج المحلِّي الإجمالي، كما أنها لحظت تحوُّلاً من عجز دائم ومستمر في حساب الموازنة الأَوَّلي إلى فائض مهما تكن ضآلة هذا الفائض؛ ذلك أن تحقيق فائض بسيط في حساب الموازنة الأَوَّلي يشكِّل خطوة أولى ومهمة في عملية الحدِّ من نموِّ الدَّين العام. وهذا الفائض الأوَّلي يمكِّن الدولة من احتواء الأثر السلبي للمصدر الأول لنمو الدَّين العام، ألا وهو العجز، عن طريق ردم الفجوة ما بين النفقات التشغيلية والاستثمارية للدولة ووارداتها العادية، كما يسمح في الوقت نفسه بتغطية ولو جزء بسيط من أعباء المصدر الثاني، ألا وهو خدمة الدَّين.

ومن هنا أن موازنة ١٩٩٦ استندت إلى مبدأين أساسيين:

ـ **الأول**: تفضيل الأهم على المهم في عملية الإنفاق.

ـ **والثاني**: أن لا زيادة في الإنفاق الجاري، من دون تأمين المصادر المالية التي توازي في حجمها وطبيعتها هذا الإنفاق.

وأمّا معالجة مشكلة الدَّين بطريقة جذرية، فتتطلَّب، على ما أوضحته موازنة ١٩٩٦، اتخاذ خطوات إضافية في المدى المتوسِّط.

فالمطلوب في المرحلة المقبلة تعزيز الفائض في الحساب الأَوَّلي للموازنة، ومن ثم الانتقال تدريجاً إلى مرحلة أخرى تستطيع الدولة خلالها تحقيق فائض في الحساب الجاري للموازنة، توصُّلاً إلى مرحلة ثالثة تتمكّن فيها الدولة من التوصُّل إلى التوازن في موازنتها. إن عملية الانتقال التدريجي هذه تتطلَّب وقتاً غير قصير وجهداً مضاعفاً وحثيثاً. ويجب أن يتركز الجهد على ترشيد الإنفاق وتعزيز الواردات، كما يتطلَّب استنباط طرق جديدة للعمل والانفتاح على أفكار جديدة والاستناد إلى تجارب البلدان الأخرى في ما يتلاءم مع طبيعة أوضاع لبنان الاجتماعية والاقتصادية وخصوصياتها.

علماً بأن ثمة خطواتٍ جريئةً ومرجوّة، كان لا بُدَّ أن تُتخذ بهدف إعادة هيكلة الدَّين العام، من خلال إطالة مُدد الاستحقاقات، وتنويع عملات الاقتراض في شكلٍ يؤدِّي إلى خفض كلفة الدين العام.

وعلماً أيضاً بأن الاستمرار في تعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي في المدى المتوسط من خلال الشروع التدريجي في تحقيق وفر في الحساب الجاري ومن خلال الخفض التدريجي للعجز، لن يكون، ويجب ألاّ يكون، على حساب البرنامج الاستثماري والإنمائي الذي يهدف إلى إزالة آثار الحرب، والنهوض بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والمعيشية، ومواجهة التحديات المقبلة وتحقيق قفزة نوعية في الاقتصاد اللبناني يعيده إلى مصاف مجموعة الدول الأكثر نُمواً (مقدمة موازنة ١٩٩٦).

٦ ـ تحديث هيكلية الإدارة المالية ونظم الأدلة فيها:

وإذا كان تطوير التشريع الضريبي، بفضل التعديلات المتعاقبة التي خفضت بعض أنواع الضرائب، هو من الأهمية بحيث لا يسوغ إنكار الآثار الاقتصادية على المكلفين بالضريبة، أياً كان نوعها، فإن تحديث هيكلية

الإدارة المالية ونظم الأداء فيها يأتي في عداد الأولويات المُلِحّة، لأن التشريع لن يعدو كونه حبراً على ورق إذا لم يتوفر الجهاز البشري المتمتِّع بالكفاءات العلمية والخبرات العملية وبالتجهيزات التقنية الحديثة، والأساليب المتطوِّرة للأداء.

وعلى هذا الصعيد فإن وزارة المالية قامت بعدد من الخطوات الهادفة إلى تعزيز رقابتها على المؤسسات العامة والصناديق، من حيث الإنفاق والجباية والتقيُّد بالقوانين المالية، وحسن الأداء، لا سيما وأن تلك المؤسسات العامة والصناديق تتمتّع بالاستقلال المالي والإداري، وأن الأنظمة المرعية تنص على أصول إعداد موازناتها وأصول إقرارها.

وفي هذا الإطار، فإن وزارة المالية قد عمدت إلى ما يلي:

أولاً: أعدَّت نموذجاً لتقرير المراقب المالي المنتدب لدى المؤسسات العامة، بحيث يمكن بيان الأوضاع المالية والإدارية والوظيفية والاقتصادية في هذه المؤسسات، ولا سيما الاستثمارية منها. وهو ما يجري التقيُّد به من جانب وزارة المالية في مراجعة حسابات هذه المؤسسات.

ثانياً: أعدَّت مشروع قانون لإخضاع حسابات هذه المؤسسات العامة لنظام التدقيق الداخلي، ولتدقيق مكاتب المحاسبة المعتمدة، وذلك بهدف تطوير الرقابة على هذه المؤسسات العامة، وتغيير مفهومها من رقابة شكلية إلى رقابة فاعلة على الإنتاجية والأداء، وبهدف تمكين أجهزة الرقابة وهيئاتها من ممارسة دورها الرقابي على أساس تقارير واضحة وصريحة وعلمية في منطلقاتها ونتائجها.

ثالثاً: بدأت العمل، بإعادة تصنيف النفقات والواردات في الموازنة العامة على أساس إداري ووظيفي واقتصادي، بدلاً من تصنيفها على أساس

إداري صرف كما كانت الحال من قبل، وهذا ممّا يمكِّن وزارة المالية من ضبط الحسابات لدى الخزينة، وجعلها متلائمة مع الحاجات الجديدة للمحاسبة العمومية والمعايير الدولية من جهة، ولتحسين عملية تحليل تقديرات الموازنة وأرقامها من جهة ثانية. وإعادة التصنيف هذه من شأنها أن تمكِّن الحكومة من تقديم موازنة تتميَّز بالشفافية والوضوح في الأهداف والغايات والخدمات التي تؤدِّيها الدولة من خلال الموازنة، وتبيّن الأثر الذي تتركه الموازنة على الاقتصاد الوطني.

رابعاً: إن تنفيذ البند السابق يتطلَّب جهوداً كبيرة من أجل توضيح الأسس الجديدة التي تقوم عليها إعادة تصنيف النفقات والواردات، من خلال دورات تدريبية تنظم لجميع العاملين في الوزارات والإدارات المختصة المنوط بها تحضير الموازنة.

٧ ـ النظام الضريبي الجديد وعناصر تشجيع الاستثمار:

ويبقى السؤال الأخير: ماذا عن النظام الضريبي الجديد؟ ما هي سماته؟ وما هي العناصر التي توفرها لأجل تشجيع الاستثمار في لبنان؟

في قناعتنا أنه إن يكن النظام الضريبي الجديد الذي يشكِّل التجسيد العملي لما قامت به السلطات بهدف تطوير الوضعين الاقتصادي والاجتماعي، قد كرَّس الفكرة القائلة بأن تقديم الحوافز الضريبية، سواء للمواطن المقيم أو للأجنبي، من شأنه أن يُساهم في تشجيع الاستثمارات، فلا ريب أن هذه الحوافز ضرورية أيضاً بغية تشجيع الادخار الذي يعتبر المادة الأولية الضرورية للاستثمار.

وهكذا يتضح أن التوجُّه الذي سلكه النظام الضريبي اللبناني الجديد، من حيث خفض عدد من الضرائب، يستهدف خدمة عمليتي الادخار

والاستثمار معاً، وهو أمرٌ لا يعزِّز الحياة الاقتصادية وحسب، وإنما يوفِّر أيضاً إمكانيات فضلى لتطوير الوضع الاجتماعي وتحسينه.

٨ ـ سمات النظام الضريبي الجديد:

والنظام الضريبي الجديد في لبنان يشكِّل شرطاً هاماً من شروط توفير فرص الاستثمار التي سوف نعود إليها فيما بعد والتي تشكِّل بعض سمات السياسة المالية الرشيدة التي تتبعها الحكومة اللبنانية.

والواقع أن من يُمعِن البحث في النظام الضريبي في لبنان يجد أنه من أهم الأنظمة الضريبية في العالم التي تشجِّع وتستقطب رؤوس الأموال لتوظيفها في مشاريع استثمارية. وذلك عائد إلى ما يلي:

أ ـ المعدلات الضريبية المنخفضة جداً في الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل بكل فروعها، ضريبة الأملاك المبنية، رسم الانتقال وغيره).

ب ـ الإعفاءات الشاملة من الضريبة على الأرباح لفترة مؤقتة لتشجيع قيام صناعات جديدة، ولتشجيع توسيع الصناعات القائمة.

ج ـ الإعفاءات من الرسوم الجمركية للآلات والمعدات والمواد الخام ونصف الخام الضرورية للإنتاج.

د ـ الضرائب والرسوم غير المباشرة لمواجهة كلفة بعض الخدمات، وأحياناً يكون مقدار هذه الضرائب والرسوم أدنى من سعر كلفة الخدمة، ثم ضرائب ورسوم غير مباشرة على بعض الأصناف الكمالية وغيرها، بحيث يظل سعر هذه الأصناف هو الأدنى بين معظم الدول.

هـ ـ الإعفاءات من الرسوم الجمركية للمواد المعيشية الأساسية وللأصناف ذات الاستعمال الشائع، التي لا مثيل لها في السوق المحلية.

و ـ عدم وجود ضريبة أو رسم داخلي على معظم الأصناف المنتجة محلياً، وعدم وجود ضريبة عامة على الاستهلاك، خلافاً لما هو حاصل في جميع الدول تقريباً[١].

وبالعودة الآن إلى فرص الاستثمار التي قرَّرنا أن النظام الضريبي الجديد في لبنان يشكِّل شرطاً هاماً من شروط توفيرها، نشير إلى أن الحوافز الضريبية وحدها لا تشكِّل، بالرغم من الأهمية المرصودة لها، الشرط الوحيد لقيام فرص الاستثمار أو لتشجيع المشاريع الاستثمارية، ليس في لبنان وحسب وإنما في أية دولة أخرى من دول العالم؛ وهكذا كان لا بُدَّ من توافر عناصر تشجيعية أخرى من أجل إيجاد المناخ الملائم لفرص الاستثمار.

٩ ـ العناصر التشجيعية للاستثمار:

لقد أظهرت دراسة جرت عام ١٩٦٧ في الولايات المتحدة الأميركية أن المزايا والإعفاءات الضريبية تأتي في المرتبة الثانية من اهتمامات المستثمرين الأميركيين. كما أظهرت دراسة أخرى أُجريت عام ١٩٧٢، أن في رأس اهتمامات المستثمرين الفرنسيين، قبل أن يتخذوا قراراً باستثمار أموالهم في بلدٍ ما، المخاطر السياسية وقواعد تحويل الأرباح.

كما أن «المؤسسة العربية لضمان الاستثمار» قامت بدورها بدراسة ثالثة تركزت حول مناخ الاستثمار في الدول العربية ومجال تنميته، وقد ظهر من هذه الدراسة الأخيرة أن العناصر الهامة التي تؤثر على مناخ الاستثمار في الدول العربية تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

---

(١) د. حبيب أبو صقر: النظام الضريبي اللبناني، الحلقة الثالثة، جريدة «النهار» عدد السبت ٢٥ ـ ٦ ـ ١٩٩٤.

١ ـ مدى تمتع البلد المضيف بالاستقرار السياسي والاقتصادي، وباستقرار سعر الصرف بالنسبة إلى العملة المحلية، وبحرية تحويل الأرباح وأصل الاستثمار إلى الخارج، وإمكان تحقق عائدات مرتفعة من عملية الاستثمار.

٢ ـ مدى وضوح القوانين، وسهولة إجراءات الحصول على الترخيص للاستثمار، وسهولة التعامل مع الجهات الرسمية.

٣ ـ مدى توافر البُنية الهيكلية، وعناصر الإنتاج، والضرائب والرسوم الجمركية، وتوافر شريك محلي في البلد المضيف.

فإذا نظرنا الآن إلى الواقع اللبناني، وإلى مدى توافر المناخ الاستثماري فيه من خلال مجموعات العناصر الثلاثة التي أظهرتها دراسة «المؤسسة العربية لضمان الاستثمار»، اتضح لنا توافر الشروط الثمانية التالية:

أولاً: إن الاستقرار السياسي والاقتصادي والأمني بات الآن متوافراً بعد سلسلة الهزّات التي عانَى لبنان منها الأمرّين طوال سنوات الأحداث ـ الفتنة. وقد تجسد هذا الاستقرار في التحسن الذي طرأ على سعر صرف الليرة اللبنانية، كلما سارت عملية البناء والإعمار قدماً إلى الأمام.

ثانياً: إن مسألة تأميم المؤسسات المستثمرة غير مطروح في لبنان، الأمر الذي يطمئِن المستثمر إلى أن ماله لن ينزع منه، خصوصاً وأن الاقتصاد اللبناني بحسب نصوص الدستور، ولا سيما بعد تعديلاته عام ١٩٩٠، هو اقتصادٌ حرّ.

ثالثاً: إن الأرباح المتوقعة من الاستثمار في لبنان أرباحٌ مجزية، لأن خروج لبنان من الحرب المدمّرة ودخوله من ثم في مرحلة إعمار شاملة، تجعل حقول الاستثمار ومجالاته واسعة ومتعدّدة. وفيما نلاحظ مثلاً أن

قيمة العقارات قد هبطت إلى النصف في البلدان الصناعية المتقدمة، فقد حافظت على مستواها في لبنان، بل ارتفعت وما تزال سائرة في اضطراد، سواء في أيام الحرب، أو بعد أن وضت الأحداث أوزارها.

رابعاً: إن لبنان يقدّم، بطبيعة تركيبته الاقتصادية، أفضل المجالات من أجل ضمان حرية تحويل الأرباح والرأسمال المستثمر إلى الخارج بدون قيود أو تعقيدات. وإذا أضفنا إلى هذا الواقع وجود قانون السرِّيَّة المصرفية، أدركنا إلى أي مدى استطاع لبنان، إبان الأحداث، (وأصبح الآن أكثر استطاعة) ضمان الودائع في المصارف، وضمان حرية المستثمر في تحويل أرباحه الاستثمارية، لا بل في إعادة تحويل الرأسمال الذي وظفه في أحد مشاريع الاستثمار، دون أن يكون وراء عمليات التحويل بالطبع، نيّة مقصودة تهدف إلى زعزعة جانب من جوانب الاقتصاد الوطني.

خامساً: ولبنان لم يشرّع أحكاماً خاصة تميّز بين المستثمر الوطني والمستثمر الأجنبي بما يميّز الأول عن الثاني، فالقانون العام هو الذي يطبق على «المستثمر»، بصرف النظر عن جنسيته. ولا شك في أن تشجيع الرساميل الأجنبية والوطنية على ولوج مجالات الاستثمار في البلاد، من شأنه أن يقوّي عنصر المنافسة الشريفة بين المستثمرين، بحيث يتخلّص المواطن من عقدة «البضاعة الأجنبية» و«البضاعة الوطنية» إذا أمكن الرأسمال الوطني أن يرتقي، في مشروعه الاستثماري، إلى مستويات كميّة ونوعيّة عالية، ومؤهلة للمنافسة.

سادساً: وإذا كانت البنية التحتية، والخدمات الأساسية من ماء وكهرباء وهاتف وسائر خدمات الاتصال قد أصيبت بنكسات كبرى خلال الأحداث الماضية، إلاّ أن لبنان بات الآن قادراً على تأمين تلك الخدمات، وهو سائر بجدّيّة وسرعة نحو إعادة إعمار البُنْيَةِ التحتيّة، والاعتماد على

معطيات التكنولوجيا الحديثة ناهيك بالخدمات المصرفية التي أشرنا إليها، قبل قليل، والتي جعلت القطاع المصرفي موضع الثقة الكاملة، نظراً لما تمتع به من كفاءة وسرعةٍ وفعالية في الوفاء بالتزاماته الداخلية والخارجية، حتى إبان الأحداث الدامية.

سابعاً: وليس من مجال للتساؤل حول مدى توفُّر المهارات الفنية اللبنانية التي يمكن للسوق المحلية أن تستقطبها، لكي يتمكن الراغبون في الاستثمار من إيكال مشاريعهم إلى الأيدي العاملة الوطنية التي تتقاضى أجوراً معقولة، فالجواب عن هذا التساؤل إيجابيّ بالتأكيد، ناهيك بكون لبنان من الدول المشهود لها بأن ذوي الاختصاص فيها لا يلبُّون حاجة السوق المحلية للاستثمار وحسب وإنّما يلبون أيضاً حاجات الدول العربية والأجنبية، وعلى مستوى عالٍ من الكفاءة والأداء في مختلف الحقول الإنتاجية.

ثامناً: ونبلغ أخيراً نقطة إجرائية تتعلق بمدى السهولة التي يوفرها لبنان للراغبين في استثمار رؤوس أموالهم، وفي تأسيس مشاريعهم فيه. فمن المعروف أن البيروقراطية والروتين الإداري وما إليهما من العوائق التي تعرقل وتعيق معاً إنشاء المؤسسات الاستثمارية، ليست قائمة في لبنان بالصورة الصارخة التي نشهدها في عدد كبير من الدول النامية. والمستثمرون يحاولون تفادي إقامة المشاريع الاستثمارية في هذه الدول، ما لم يتح لهم نظامها حرية إنشاء الشركات الفردية، وشركات الأشخاص أو شركات الأموال. وهذه الحرية تكاد أن تكون مطلقة في لبنان، وغير مقيدة بأية إجازة مسبقة من السلطة الرسمية، فيما عدا بعد النشاطات الأساسية والحيوية كالمصارف وشركات الضمان، نظراً لاحتمالات تأثيرها على الوضع الاقتصادي في البلاد.

الفصل العاشـر

الإصلاح المالي من خلال الموازنة العامة

١ ـ تمهيد :

خلصنا في الفصل السابق إلى بيان «السياسة المالية» و«النظام المالي والضريبي» الجديد الذي شهده لبنان حتى ١٠ شباط (فبراير) ١٩٩٦، تاريخ الفراغ من وضع كتابنا «الاقتصاد العام والسياسية المالية : في النظم الضريبية وموازنة الدولة».

ومن الطبيعي القول، ونحن في صدد إصدار الطبعة الجديدة الثالثة من الكتاب : إن الفترة الفاصلة بين عام ١٩٩٦ وعام ٢٠٠٣ قد شهدت محاولات جديدة وجادة للمضي قدماً في الإصلاح المالي والضريبي، وفي تعزيز الاستقرار النقدي، وخفض الإنفاق وحجم الاقتراض، فضلاً عن استجلاب الاستثمارات بسلسلة من الإعفاءات والتسهيلات، كل ذلك بهدف إعادة التوازن، في حدود الإمكانات المتاحة، إلى الموازنة العامة التي تعكس، بمقدماتها ومضامينها، الاستراتيجية الشاملة للسياسة المالية والاقتصادية.

ونحسبُ أننا نوفي البحث حقه، إن نحن حاولنا إحراق المراحل، والتوقف أمام الموازنتين العامتين لعامي ٢٠٠٢ و٢٠٠٣، فإن ما تضمنته نصوص الموازنتين كفيل بتقديم الصورة الدقيقة عن سياسة الإصلاح المالي المضطردة في لبنان.

* * *

٢ ـ تدعيم الثقة بالاقتصاد الوطني:

ويتضح من موازنة العام ٢٠٠٢ مدى التصميم على ترسيخ الجهود التي ترمي إلى تسريع عملية إصلاح وضع المالية العامة من خلال إجراءات تسهم في خفض الإنفاق العام، من جهة، وزيادة إيرادات الخزينة، من جهة ثانية، وصولاً إلى تقليص العجز، وتحقيق فائض أولي في الموازنة العامة، وهذه العملية برمتها تشكل ركناً أساسياً في السياسة الاقتصادية العامة التي تندرج ضمن رؤيةٍ وتوجُّهٍ شاملَيْن يتلاءمان مع طبيعة الاقتصاد وأوضاعه الحالية، ومع التحولات العالمية، ويمتد تنفيذ هذه الرؤية على عدة سنوات بوشر تنفيذها في الواقع.

والجدير بالذكر أن هذه الموازنة، مع الإجراءات التي تستند إليها، والإجراءات المكملة لها، تشكل المفصل الأساسي في البرنامج الاقتصادي، على طريق تدعيم الثقة بالاقتصاد الوطني ومستقبله، وبالأوضاع المالية، وفرص تحسُّنها، والإسهام في عملية الخروج من حالة الحرب من خلال هذا الجهد الذي يحقّق، في المدى المتوسط، عدة أهداف أهمها، كما بدا من خلال بيان موازنة العام ٢٠٠٢:

١ ـ تحقيق النمو المستدام.

٢ ـ التخفيض التدريجي للعجز.

٣ ـ احتواء الزيادة في الدين العام.

٤ ـ تحديث الاقتصاد وزيادة إنتاجيته.

٥ ـ تسريع عملية اندماج الاقتصاد الوطني في الاقتصاد العالمي.

٦ ـ تحفيز دور القطاع الخاص.

٧ ـ زيادة العناية بالشأن الاجتماعي.

٨ ـ الحفاظ على الاستقرار النقدي.

ولقد انطلقت هذه الموازنة في المسار نفسه الذي جرى اعتماده سابقاً في السياسات والإجراءات الاقتصادية والمالية، على عدة أصعدة، ومنها:

١ ـ تحقيق التطور في المجال الاقتصادي.

٢ ـ تحقيق التطور في عملية الانفتاح التجاري.

٣ ـ الاندماج مع الاقتصاد العالمي.

٤ ـ الشروع في عملية الخصخصة.

٥ ـ تحسين أوضاع المالية العامة.

٦ ـ تعزيز القطاع المالي والمصرفي.

وكان واضحاً مدى ما تحقق على صعيد الانفتاح الاقتصادي، من خلال تطوير التبادل التجاري، عبر قانون جديد وعصري للجمارك مطابق للمعايير الدولية، ومن خلال تعرفة جمركية مبسطة ومخفضة، وعبر التوقيع بالأحرف الأولى على اتفاقية الشراكة الأوروبية المتوسطية.

وبهدف تحفيز الاستثمار، أقر قانون جديد يهدف إلى تشجيع الاستثمار الخارجي وتسهيله، كما جرى تحديث وتطوير لقانون الملكية العقارية لغير اللبنانيين.

وفضلاً عما تقدّم، وبهدف إطلاق طاقات القطاع الخاص وتفعيل دوره، خفضت كلفة الضمان الاجتماعي على المؤسسات الإنتاجية، كما أقرت التسهيلات لعملية التمويل للمشاريع الصناعية والزراعية والحرفية والتقنيات الحديثة والمعلوماتية، عبر القروض المدعومة، وعبر تفعيل عمل مؤسسة «كفالات».

* * *

٣ ـ تصحيح الوضع المالي:

وعلى صعيد المالية العامة، شُرع في تصحيح الوضع المالي، عبر قوانين وإجراءات عديدة، ومن بينها: قانون الضريبة على القيمة المضافة، وقانون التسوية الضريبية الذي يُسهم تطبيقه في وضع الرسم المهني موضع التنفيذ، كما شُرع أيضاً في اتخاذ إجراءات لخفض الإنفاق التشغيلي، عبر إصلاح المؤسسات التابعة للقطاع العام، ودمج المجالس، وإلغاء الدعم لبعض السلع. وقد استكملت هذه الخطوات من خلال العمل على تطوير التشريعات المالية بوضع مشروع قانون جديد للمحاسبة العامة، ومشروع قانون عصري للمناقصات العامة.

وكان واضحاً، من خلال هذه الموازنة العامة، السعي إلى تحقيق فائض أولي في الموازنة يُسهم عملياً، في البدء، بكسر المنحى التصاعدي لعجز الموازنة، والذي يؤدي بدوره إلى كسر حلقة تنامي الدين العام. ومن أجل تحقيق هذه الغاية، اعتمدت ثلاثة مسارات متوازية:

١ ـ تخفيض الإنفاق، والعمل على ترشيده، وزيادة فعاليته وإنتاجيته، وقد شمل هذا التخفيض جميع الوزارات، ومعظم البنود، بحيث أتت عملية ترشيد الإنفاق متجانسة وواقعية.

٢ ـ تحقيق زيادة ملحوظة في إيرادات الخزينة، وذلك عن طريق تدابير وإجراءات تؤدي إلى تحسين الجباية، وتوسيع قاعدة المكلفين، واعتماد إجراءات إيرادية جديدة، ولا سيما من خلال البدء بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

٣ ـ خفض تدريجي لكلفة الدين العام، واحتواء الزيادة في نموه، إلى جانب العمل على خفضه من خلال عائدات الخصخصة التي ترصدُ

بالكامل لتخفيض الدين العام.

وغنيّ عن البيان أن عملية إصلاح وضع المالية العامة تستغرق فترة طويلة تمتد إلى سنوات عديدة، ومن هنا اعتماد مشروع يهدف إلى تحقيق عدة أهداف، ومنها، على حدّ ما ورد في بيان الموازنة:

أولاً: أن يؤدي هذا المشروع دوراً محورياً في تعزيز استقرار الوضع المالي والنقدي، وفي تدعيم الثقة بمستقبل الاقتصاد اللبناني، لدى المواطنين ولدى أشقاء لبنان وأصدقائه، وكذلك لدى المراقبين والمعنيين من اقتصاديين ومؤسسات محلية وروحية.

ثانياً: أن يكون المشروع نقطة تحول في المالية العامة، ذلك أن الهدف الأساسي من هذه المحاولة الجادة لتصحيح الوضع المالي هو خفض العجز في الموازنة العامة وتنامي الدين العام، وتقليص الآثار السلبية للعجز، على قدرة القطاع الخاص على التمويل والإنتاج والتطوير والازدهار.

ثالثاً: أن يحقق المشروع فائضاً أولياً ملموساً، علماً بأن العمل على تحقيق الفائض الأولي يتطلب المتابعة والإرادة المستمرة لتعزيزه، على المدى المتوسط، نظراً لأهميته في معالجة مشكلة الدين العام، ولتأثيره الإيجابي على معدلات الفوائد وكلفتها بالنسبة للقطاعين العام والخاص.

رابعاً: أن يتم تخفيض الإنفاق في مجموع الموازنة دون المساس، وقدر الإمكان، بالتقديمات والمساعدات والعطاءات الاجتماعية، من صحة وتعليم، وبالمساعدات الاجتماعية للمواطنين أولاً، وكذلك في مختلف أسلاك وإدارات الدولة ومؤسساتها.

خامساً: أن يُصار إلى ترشيد الإنفاق الاستثماري من خلال التركيز على المشاريع المهمة والمجدية، وكذلك من خلال تفعيل عملية استعمال

القروض الميسّرة من المؤسسات العربية والدولية.

والمؤكد أن الالتزام بهذه الأهداف قد شكل ضرورة قصوى في ظل التحديات التي يواجهها الاقتصاد اللبناني، إزاء ما كانت تشهده المنطقة والعالم من تحولات كبيرة لها انعكاسات متشعبة قد تطال اقتصادات كافة الدول، على خلفية الضغوطات السياسية المتنامية، الأمر الذي يقتضي ضرورة الإسراع في اتخاذ سلسلة متكاملة من الإجراءات على جميع الأصعدة: الاقتصادية والمالية والإدارية والتشريعية.

كما أن المؤكد هو كون التوافق وتضافر الجهود في دعم عملية الإصلاح، هو عامل أساسي في المرحلة الدقيقة المشار إليها، الأمر الذي يساعد على الخروج من الأزمة الاقتصادية والمالية والمعيشية، وتحقيق الأهداف التنموية المتوخاة. وبدون ذلك، يغدو المستقبل قائماً، وتزداد المشاكل تفاقماً، مما ينعكس سلباً على البلاد، ويفقد جميع القائمين على الشأن العام صدقيّتهم.

وسط هذه الظروف، اقتضت الضرورة العمل على تسريع وتيرة الإصلاح البنيوي للاقتصاد، عبر ترسيخ المسارات التي بنيت عليها البرامج الاقتصادية، وذلك باستكمال السياسات التي اعتمدت، والاستمرار في تدعيمها بإجراءات جديدة، وبتسريع العمل في الميادين التي لم يكن تقدم العمل فيها على مستوى الطموحات، وكذلك التخطيط لإصلاحات جديدة تواكب التغيُّرات والتطورات الإقليمية والعالمية، وتدعم برنامج النهوض والإصلاح المعتمد.

والخلاصة أن السعي إلى معالجة مشكلتي العجز والمديونية العامة، وتحقيق النمو المستدام على المديّيْن المتوسط والبعيد، بما ينعكس إيجاباً واستقراراً في الأوضاع العامة، وتحقيق تطلعات المجتمع اللبناني، وبما

يزيد ثقة المواطنين وخاصة الشباب منهم، بمستقبل بلادهم، ويُسهم في بناء وطن أفضل للأجيال الطالعة، أن هذه الأهداف كلها هي مسؤولية جماعية لا يمكن تحقيقها إلاّ عبر شراكة فاعلة بين الدولة، بجميع مؤسساتها وأركانها، وبين القطاع الخاص ومؤسسات المجتمع المدني والمواطن، تواكب المتغيرات العالمية، وتحصّن البلاد واقتصادها في مواجهة التحديات والضغوط السياسية والاقتصادية.

* * *

٤ ـ معالم السياسة الاقتصادية:

وتشف موازنة العام ٢٠٠٢ عن سياسة اقتصادية تتضمن خطوات عملية متكاملة تهدف إلى تحقيق النمو المستدام وتحفيزه، وإلى تعزيز الجهود الساعية إلى إخراج الاقتصاد الوطني من القيود التي تكبّله وتعيق تطوُّره، تأسيساً لإطلاق طاقاته بما يحقق عدة أهداف مرحلية مترابطة هي:

١ ـ تحقيق النمو المستدام، وتحديث الاقتصاد، وزيادة إنتاجيته، واندماجه في الاقتصاد العالمي.

٢ ـ التخفيض التدريجي والمستمر لعجز الموازنة، وصولاً إلى توازن بين الإيرادات والنفقات.

٣ ـ احتواء الزيادة في الدين العام تمهيداً لتخفيضه.

٤ ـ الحفاظ على الاستقرار النقدي وتعزيزه.

٥ ـ تحفيز دور الاقتصاد الخاص، وتعزيز أهميته النسبية في الناتج المحلي.

٦ ـ العناية بالشأن الاجتماعي، وتحسين مردودية هذا الإنفاق.

٧ ـ ترشيق حجم القطاع العام، وتنفيذ برنامج الخصخصة لعدد من القطاعات والمرافق العامة.

وقد جاء سن التشريعات الجديدة، وتطوير التشريعات القائمة، واعتماد إجراءات تسهم في تفعيل الحركة الاقتصادية، وفي ضبط الإنفاق وزيادة الإيرادات، متزامناً مع عقد عدد من الاتفاقات الدولية من أجل تحديث الاقتصاد، وزيادة انفتاحه وإنتاجيته، من جهة، ومن أجل تحفيز القطاع وتشجيعه على الاستثمار، والانخراط والاندماج في الاقتصاد العالمي من جهة أخرى، وكلها خطوات تسهم عملياً في تحقيق النمو المستدام، وبالتالي في إيجاد فرص عمل جديدة للمواطنين؛ هذا بالإضافة إلى تسريع الخطوات الآيلة إلى خصخصة عدد من المرافق التي يمكن للقطاع الخاص أن يتولاها بكفاءة أعلى وكلفة أقلّ، مع التأكيد على استمرار القطاع العام في الاحتفاظ بدور تنظيمي ورقابي يتمّ من خلاله المحافظة على مصالح المواطنين، عن طريق مراقبة أسعار الخدمات، والتأكد من مستواها، وكذلك الاستمرار في العمل على إيجاد المناخات المحفزة للقطاع الخاص، وصولاً إلى التنمية المتوازنة، والنمو المستدام، والاستمرار الاقتصادي والاجتماعي والمالي والنقدي.

ومن هنا، كان الاستمرار في نهج تعزيز الخطوات العملية، والإجراءات الكفيلة بتحقيق الإصلاحات على عدة محاور هي:

أولاً: الاقتصاد الوطني.

ثانياً: المالية العامة.

ثالثاً: الخصخصة.

رابعاً: تطوير الوضع المالي وتعزيز منظوره المستقبلي.

* * *

٥ ـ تطوير الاقتصاد الوطني وتحفيز دور القطاع الخاص:

لقد تلخصت الإجراءات المتخذة بهدف تطوير الاقتصاد الوطني، وتحفيز دور القطاع الخاص، وتقديم التسهيلات له، وإزالة العوائق من طريقه، في اعتماد السياسات والوسائل التالية:

أولاً: العمل على إنهاء المفاوضات حول اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي. . وقد تم التوقيع بالأحرف الأولى على الاتفاقية في ١٠ كانون الثاني ٢٠٠٢ (ثم جرى التوقيع على الاتفاق النهائي في نيسان ٢٠٠٢، كما كان مقرراً)، فسجَّل هذا التوقيع محطة أساسية وبارزة في توطيد العلاقات الاقتصادية والسياسية والثقافية والإنسانية بين لبنان وبلدان الاتحاد الأوروبي، في إطار مسار برشلونة للشراكة الأوروبية ـ المتوسطية.

ومن المعلوم أن هذه الاتفاقية تهدف، بشقها التجاري إلى:

١ ـ تحرير التبادل في السلع الصناعية.
٢ ـ تحرير التبادل في السلع الزراعية المصنعة.
٣ ـ تحرير التبادل في السلع الزراعية.
٤ ـ تحرير تجارة الخدمات.

ثانياً: استكمال التحضيرات للدخول في منظمة التجارة العالمية، وكانت أولى الخطوات إلى ذلك هو إيداع لبنان الأمانة العامة لمنظمة التجارة العالمية المذكرة الخاصة بنظام التجارة الخارجية Trade Regime memorendum، ومن ثم متابعة الخطوات اللازمة لإجراء الإصلاحات التشريعية المطلوبة لتحقيق اتساق القانون اللبناني مع اتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

ثالثاً: تسهيل الإجراءات الجمركية وتفعيل التجارة الخارجية، من

خلال إقرار قانون جديد للجمارك، فضلاً عن اعتماد المعايير الدولية في المعاملات الجمركية، وتضييق إجراءات قابلة لحل النزاعات والخلافات، والتصريح الإلكتروني عن البضائع المستوردة والمصدرة وتطوير المناطق الصناعية والمناطق الحرّة.

رابعاً: **تطوير أنظمة عمل الجمارك**، بحيث حقّق نظام «نور» (المنطلق من نظام «نجم»، النظام الجمركي المعلوماتي)، ولأول مرة في لبنان، أول عملية ربط مباشر بين مؤسسات القطاع الخاص وأي إدارة رسمية، الأمر الذي سمح للقطاع الخاص بتنفيذ العمليات الجمركية عن بُعد، مما انعكس إيجاباً على حركة مرفأ بيروت ومطار بيروت الدولي.

خامساً: **إعادة النظر في التعرفة الجمركية**، لجهة خفض المعدل الإجمالي للرسم الجمركي بما في ذلك ضريبة الاستهلاك المفروضة على بعض السلع من معدل إجمالي بواقع ٢٠٪ إلى ٥٠٪. وضمن هذا الإطار تمَّ إلغاء الرسوم الجمركية على المواد الأولية، وعلى قسم كبير من السلع الوسيطة التي تتعلق بالصناعة، وتمّ أيضاً توسيع نطاق الإعفاء من الرسوم الجمركية للمواد التي تتعلق بالمعلومات وتجهيز الكومبيوتر.

سادساً: **التوقيع على عدد من الاتفاقيات الجديدة لتلافي الازدواج الضريبي** مع عدد من البلدان الشقيقة والصديقة مثل: (المغرب، روسيا البيضاء، الغابون، كوبا، سلطنة عمان، الكويت).

سابعاً: **التوقيع على عدد من الاتفاقيات لتشجيع الاستثمارات وحمايتها**، مع عدد من البلدان الشقيقة والصديقة، مثل: (النمسا، قبرص، المجر، روسيا البيضاء، الغابون، المغرب، سلطنة عمان، الكويت، السويد).

ثامناً: **التوقيع على معاهدات تجارية ثنائية** مع الباكستان وروسيا

البيضاء، وذلك بهدف الانضمام إلى اتفاقيات عديدة سبق التوقيع عليها. والجدير بالذكر، أن هنالك ٢٣ اتفاقية تتعلق بتلافي الازدواج الضريبي، و١٨ معاهدة لتشجيع الاستثمارات وحمايتها، وقد أصبحت هذه الاتفاقيات نافذة بكاملها.

تاسعاً: اعتماد سياسة الأجواء المفتوحة من أجل تخفيض أسعار بطاقات السفر، وزيادة عدد السُوّاح، وتحقيق المزيد من الانفتاح الاقتصادي، وهو ما انعكس إيجاباً على الحركة في مطار بيروت الدولي.

عاشراً: تخفيض مجموع الاشتراكات في الضمان الاجتماعي بحوالى ١٥٪، وذلك بتنزيل مجموع الاشتراكات من ٣٨,٥٪ إلى ٢٣,٥٪ من الراتب، وذلك من خلال:

أ ـ تخفيض اشتراكات فرع ضمان المرض والأمومة من ١٠٪ إلى ٩٪ (٧٪ على عاتق صاحب العمل و٢٪ على عاتق الضمون) وتعديل الحدّ الأقصى للكسب الخاضع للاشتراكات لفرع ضمان المرض والأمومة ليصبح ١,٥٠٠,٠٠٠ ليرة لبنانية شهرياً.

ب ـ تخفيض اشتراكات فرع التعويضات العائلية من ١٥٪ إلى ٦٪، وتحديد القيمة الشهرية للتعويضات العائلية بمبلغٍ، حدّه الأقصى ٢٢٥,٠٠٠ ليرة لبنانية.

ج ـ ءنجاز إدارة الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي مشروع يتعلق بالانتساب الاختياري لأرباب العمل المستقلين وغيرهم، وإقراره من جانب مجلس الوزراء (في شهر تموز ٢٠٠١).

حادي عشر: تخفيض كلفة الاقتراض للمشاريع الجديدة، حيث طورت الحكومة برنامجاً لدعم تمويل القطاعات السياحية والزراعية

والصناعية، بما فيها مؤسسات تكنولوجيا المعلومات. ويرتكز هذا البرنامج على تقديم قروض مدعومة من الحكومة، بحيث تتحمل الدولة فائدة نسبتها ٧٪ على القروض الجديدة التي لا تتجاوز خمسة مليارات ليرة لبنانية، وتتحمل فائدة نسبها ٥٪ على القروض الجديدة التي تتراوح بين خمسة وخمسة عشر مليار ليرة لبنانية، من خلال آلية وُضعت لهذا الغرض، بموافقة الحكومة اللبنانية، بالتعاون مع مصرف لبنان (البنك المركزي) والمصارف اللبنانية.

ثاني عشر: زيادة دعم القروض للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لغاية حدود ٣٠٠ مليون ليرة لبنانية، من خلال شركة «كفالات»، وعبر آلية خاصة جرى وضعها بالتعاون مع البنك المركزي (مصرف لبنان) والمصارف، وقد وافق مجلس النواب على زيادة سقف القروض المدعومة من مائة مليون ليرة لبنانية إلى ٣٠٠ مليون ليرة لبنانية، شرط ألاّ يتعدّى معدل كلفة الفائدة الإجمالية للمقترضين حوالى ٣,٥٪ سنوياً.

ثالث عشر: إقرار قانون يشجع تملك العقارات من غير اللبنانيين، وذلك لتحفيز الاستثمار، بحيث أصبح ممكناً تملك العقارات في لبنان من قِبل غير اللبنانيين من دون أية تعقيدات سوى الحدّ الأقصى للتملُّك لجميع من هُم من غير اللبنانيين، بما لا يتعدّى ٣٪ في كل قضاء من الأقضية اللبنانية، باستثناء محافظة بيروت حيث تمَّ رفع هذه النسبة إلى عشرة بالمئة.

وبالإضافة إلى ذلك، فقد تمّ تخفيض رسوم التسجيل العقارية إلى ٥٪ للبنانيين وغير اللبنانيين على حدّ سواء، بعد أن كانت تلك النسبة ٦,٥٪ و١٦,٥٪ على التوالي. ومن المتوقع أن يكون لهذا القانون الجديد آثار إيجابية باتجاه زيادة استثمارات غير اللبنانيين عامة والعرب خاصة،

لإقامة مشاريع استثمارية وسياحية وصناعية على الأراضي اللبنانية.

رابع عشر: إقرار قانون جديد لتشجيع عملية الاستثمار وتسهيلها، وإعادة النظر في هيكلية المؤسسة العامة لتشجيع الاستثمار (إيدال) عبر إنشاء «المكتب الموحَّد لمتابعة التراخيص» وسيلعب هذا القانون الجديد دوراً هاماً في إثبات التزام الحكومة اللبنانية باستقطاب الاستثمارات الخارجية المباشرة، وزيادة اهتمام المستثمرين بلبنان.

خامس عشر: تعزيز الصادرات الزراعية، بناءً على توجيهات الحكومة، وانطلاقاً مما تَمَّ رصدُه في الموازنة. وفيما خصَّ دعم الصادرات الزراعية، أطلقَتْ مؤسسة «إيدال» برنامج دعم الصادرات الزراعية Export plus الذي يرمي إلى تعزيز القطاع الزراعي اللبناني، ومساعدته في التغلب على الصعوبات التسويقية التي تواجه المزارعين من خلال تقديم الدعم والتشجيع لدخول الصادرات اللبنانية إلى أسواقها التقليدية، وفتح أسواق جديدة لها؛ وقد نجح هذا البرنامج في تحسين نوعية الصادرات الزراعية اللبنانية، وفي استعادة ثقة المستوردين المستهلكين معاً بالمنتجات اللبنانية.

ولا بُدَّ، في ختام الحديث عن تطوير الاقتصاد الوطني وتحفيز دور القطاع الخاص، أن هذه السياسات والوسائل الخمس عشرة قد وردت جميعاً في بيان موازنة العام ٢٠٠٢.

* * *

٦ ـ تحديث الإدارة الضريبية:

وعلى مستوى إدارة الشؤون الضريبية، اتخذت مديرية الواردات في وزارة المالية عدة إجراءات تهدف إلى تحسين نوعية الخدمة للمكلفين، وزيادة عددهم من خلال المسح الضريبي، والتسديد عبر المصارف في

جميع المحافظات من جهة، وإنشاء وحدة خاصة لخدمة المكلفين ومكننة عملية استلام التصاريح في بيروت من جهة أخرى. وفي هذا الإطار يورد بيان موازنة العام ٢٠٠٢ الخطوات التالية:

أ ـ **توسيع قاعدة المكلفين**، حيث قامت مديرية الواردات بإجراءات عدة هدفت من خلالها إلى توسيع قاعدة المكلفين من خلال:

١ ـ مسح ميداني ضريبي لكافة المكلفين في لبنان، أدّى إلى زيادة عددهم، حيث جرى اكتشاف عدد كبير من المكتومين، وتم تسجيلهم.

٢ ـ اعتماد شهادة التسجيل لدى دائرة ضريبة الدخل كعنصر أساسي في إمكانية استيراد البضائع، وأصبحت إلزامية منذ مطلع كانون الأول عام ٢٠٠١.

ب ـ **تحسين نوعية خدمة المكلفين**، حيث عمدت دائرة ضريبة الدخل في بيروت في مديرية الواردات، بعدما توسعت قاعدة المكلفين وازداد عددهم، إلى إنشاء فرع خاص سمي «مركز خدمة المكلفين»، هدفه الإجابة عن كافة استفسارات المكلفين، وإجراء معاملاتهم اليومية الروتينية بشكل أفضل وأسرع، كما تمت مكننة عمليات استلام التصاريح والتي سبقتها عمليات الدفع الضريبي في المصارف، تخفيفاً للأعباء والتعقيدات على المواطنين.

وبالنتيجة، فإن وزارة المالية حرصت على أن يكون العام ٢٠٠٢ عام «خدمة المواطنين»، حيث شرعت في تعزيز نوعية الخدمات للمواطنين، وتسهيلها على الشكل التالي:

١ ـ تطوير دوائر وفروع مديرية الواردات وتوسيعها، بحيث يتم إنشاء دوائر وفروع ضريبية جديدة تفسح في المجال لعدد أكبر من الموظفين

لخدمة المكلفين وتسهيل أعمالهم، وبالتالي تفسح في المجال للحصول على نتيجة ضريبية فضلى.

٢ ـ تعميم فروع خدمة المكلفين في باقي المحافظات، وبالتالي مكننة عمليات استلام هذه التصاريح.

٣ ـ تعميم تجربة الفرع الإداري في دائرة ضريبة الدخل في بيروت على باقي المحافظات، بعد إجراء عدة تعديلات تنظيمية عليه من حيث مكننة المعلومات المتعلقة بمحتويات ملفات المكلفين الضريبية، وحصر أعدادها وأنواعها.

٤ ـ ربط الدوائر الضريبية في مديرية الواردات بعضها بالبعض الآخر، وبالتالي ربط هذه المديرية بمديريات أخرى كالجمارك والدوائر العقارية والصرفيات، نظراً لأهمية تدفق المعلومات فيما بينها، ولما لهذا التدفق من أثر على النتيجة الضريبية وزيادة الالتزام الضريبي وتقليص مجالات التهرب منها.

٥ ـ مكننة دوائر التحصيل في بيروت والمحافظات من أجل تسهيل عمليات الدفع ودقتها، والحؤول دون التكرار في الدفع، في بعض الأحيان، بالنسبة إلى ضريبة الأملاك المبنية، مما يستتبع مكننة جميع جداول الضريبة الأساسية منها، والإضافية، والتكميلية، بما في ذلك إعلامات الضريبة، كضريبة الدخل وكضريبة الأملاك المبنية.

٦ ـ العمل على إقرار التعديل الجديد على قانون الأملاك المبنية، لما له من أثر في تخفيف حدة الغرامات المتنوعة على المكلفين وتسهيل لعملية إنجاز معاملاتهم.

* * *

٧ ـ المعهد المالي وزيادة القدرات والمهارات التقنية:

ورغم كل ما أثير من شكليات بشأن «المعهد المالي» الذي أنشىء عام ١٩٩٦، في وزارة المالية، وخارج إطار مجلس الخدمة المدنية، فإن هذا المعهد المالي قد أحرز خطوات هامة ومتقدمة نحو تحقيق أهدافه، ولا سيما لجهة زيادة الكفاءات وتعزيز القدرات التقنية والضرورية لموظفي وزارة المالية، من خلال صقل مهاراتهم وتفعيل أدائهم، فضلاً عن العمل على ترسيخ انتماء الموظف المالي إلى مجموعة مهنية، وعلى تعزيز قبول الفرد للتغيير وتطوير الخدمات والانضواء في مفهوم العمل ضمن أسلوب فريق العمل، علماً بأن متابعة هذه الأهداف تتم من خلال تطبيق مبادىء وطرقٍ جرى تطويرها خصيصاً لذلك، ومنها:

١ ـ **البرامج التدريبية** التي يقوم المعهد المالي بوضع مخططات لها، تشمل إلى جانب المحاضرات النظرية، العمل الجماعي (Team Work)، ودراسة الحالات (Cases Study)، وكيفية تأدية الأدوار (Playing Roles) وطرق التواصل الحديثة (Transactional Analyse).

ومما يجدر ذكره، في هذا السياق، أن أبرز المهام التي يتولاها المعهد المالي، منذ العام ٢٠٠٠، هي استقبال الموظفين الجدد في مديرية المالية العامة، وإعدادهم لممارسة مهامهم، من خلال تعريفهم على القوانين التي ترعى تنظيم عمل مختلف أقسام الوزارة، والردّ على أسئلتهم حول طبيعة مهامهم وأهميتها، ودورهم الأساسي في التحديث والتغيير.

كما أن المعهد المالي يتابع تنفيذ برامج التدريب التي درج عليها، من دورات تدريبية عامة ومتخصصة وحلقات دراسية خاصة، وحلقات قصيرة seminars، كما أنه يكثّف برامج التدريب على اللغات الأجنبية

والتقنيات الحديثة.

وهكذا، استطاع المعهد المالي، خلال الأعوام الأولى من تاريخ إنشائه، استقطاب عددٍ كبير من موظفي وزارة المالية الذين تَمَّ تدريبهم في مجالات متعدّدة أهمها: التعريف بالوزارة، الضرائب والرسوم، المحاسبة والتدقيق، مبادىء دولة القانون، أخلاقيات الوظيفة، مبادىء الاقتصاد الكلي، والمالية العامة، واستعمالات الكمبيوتر، واللغات الأجنبية.

ويضاف إلى كل هذا أن المعهد المالي يسعى إلى تكثيف دوراته التدريبية المتخصّصة، وذلك بالنظر إلى ثبوت فعاليتها في سدّ الثغرات التقنية لدى موظفي وزارة المالية، وتوحيد تطبيق المذكرات والتصاميم ومواد القوانين.

والملاحظ أن العدد الأكبر من المتدربين هم من العاملين في مديرية المالية العامة، ومردّ ذلك إلى كونهم يشكلون النسبة الكبرى من موظفي الوزارة، وإلى كون معظم برامج التدريب تواكب تطبيق إصلاحات كبيرة في السياسة المالية والضريبية.

وفي إطار تعزيز الانفتاح نحو البلدان العربية المجاورة، ولإحياء روح التبادل مع مراكز التدريب في المنطقة، أقام المعهد المالي، من ناحية، تعاوناً وثيقاً مع منظمات عربية ناشطة في حقول التدريب وإعادة التأهيل، ومن ناحية أخرى يتواصل التعاون مع الحكومة الفرنسية، ولا سيما وزارات الاقتصاد والمالية والصناعة الفرنسية، ووحدة التعاون في السفارة الفرنسية في بيروت لتنظيم مشاركة الموظفين في الدورات المتخصصة في المدرسة الوطنية للضرائب، وفي المعهد الدولي للإدارة، وغيرها من المعاهد الفرنسية.

كما أن المعهد المالي أرسى التعاون مع مديرية الإعداد والتدريب في مصرف لبنان، من خلال مجموعة من الندوات حول السياسة النقدية وعلاقتها بالسياسة المالية، وكذلك حول دور وآلية العمل في مصرف لبنان، إلى جانب التعاون مع مؤسسات مالية ونقدية عربية ودولية.

٢ ـ المكتبة المالية: وفي إطار تطوير الكفاءات والمهارات والقدرات التقنية التي يقوم بها «المعهد المالي»، في إطار دوراته التدريبية المختلفة، كان لا بُدَّ، بعد عام واحد على تأسيس المعهد المالي، من القيام بمبادرة علمية تعتبر رائدة وسباقة، وذلك عن طريق إنشاء مركز متخصص للإعلام والتوثيق، ومكتبة مالية واقتصادية هي المكتبة المالية العامة الأولى في لبنان، وذلك بدعم من الحكومة الفرنسية، وقد وضع المركز والمكتبة في تصرف موظفي وزارة المالية والوزارات الأخرى، والخبراء، وعامة المواطنين.

والمكتبة المالية تضم أكثر من ٧٠٠٠ كتاب ومرجع حديث ومتخصّص في العلوم المالية والاقتصادية، باللغات العربية، والفرنسية، والإنجليزية، بالإضافة إلى أن المكتبة تتيح لزوارها وروّادها إمكانية البحث الممكنَن عن المراجع، ومجانية استخدام شبكة الإنترنت لأغراض البحث والاطلاع.

أمّا محتويات مركز التوثيق فهي تتوزع على ثلاث جهات:

أولاً: المراجع المتخصصة في اللغات العربية والفرنسية والإنجليزية، وتتناول مجمل المواضيع الاقتصادية والمالية.

ثانياً: عدد كبير من المجلات والدوريات الاقتصادية والمالية المتخصصة.

ثالثاً: أجهزة حاسوب تسمح، عبر الإنترنت، بمراجعة الصفحات الخاصة بالمنظمات المالية وغيرها.

ويستمر المعهد المالي في بذل جهود كبيرة بهدف تعزيز المكتبة المالية، عن طريق الحصول على دعم جهات مختلفة من وزارات ومؤسسات عامة، ومنظمات دولية، مما أتاح توفير عدد هام من المراجع والكتب المتنوعة التي كانت المكتبة المالية في حاجة إليها.

* * *

٨ ـ السياسة الضريبية الجديدة من خلال موازنة العام ٢٠٠٣:

وبالانتقال إلى موازنة العام ٢٠٠٣ نسجّل، للتاريخ، أنّها أقرت في المجلس النيابي بتاريخ ٢٨ كانون الثاني ٢٠٠٣[١] بموافقة ٧٨ نائباً، ومعارضة ٢٦ نائباً، وامتناع ٥ نواب عن التصويت، وأنها شهدت تجاذباً كبيراً بين أعضاء المجلس النيابي حول الضريبة التي تقدمت الحكومة بمشروع استحداثها بواقع ٥٪ على فوائد الودائع المصرفية والتي كان وزير المالية حريصاً على استثناء المودعين غير المقيمين منها، فجرت الموافقة بالنتيجة على هذه الضريبة الجديدة، من دون استثناء غير المقيمين من أدائها، من دون أن ننسى، بالطبع، أنه سبق للمجلس أن أقرَّ مشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة (القانون رقم ٣٧٩ تاريخ ١٤ كانون الأول ٢٠٠١) الذي أفردنا له فصلاً كاملاً في الجزء الأول من هذا الكتاب.

أمّا بالنسبة إلى السياسة الضريبية الجديدة التي تتجلى من خلال موازنة العام ٢٠٠٣، ومستوى الأعباء الضريبية التي يتحملها المواطنون من ذوي المداخيل المتوسطة والصغيرة، واعتماد الدولة اللبنانية المتزايدة على

---

(١) نشر قانون الموازنة العامة لعام ٢٠٠٣ (القانون رقم ٤٩٧ تاريخ ٣٠ كانون الثاني ٢٠٠٣) في العدد ٨ ـ السنة ١٤٣ من الجريدة الرسمية الصادر في ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٣.

الضرائب المباشرة، فقد أمكن التوقف، في مجال السياسات الضريبية الجديدة، أمام ثلاث نظريات[1]:

١ ـ **النظرية الأولى** تستند، وبشكل أساسي، إلى التوجه نحو فرض الضريبة عند تحقق الدخل.

٢ ـ **النظرية الثانية** تقول، وبشكل أساسي أيضاً، بضرورة التوجه نحو فرض الضرائب عند الإنفاق من هذا الدخل.

٣ ـ **النظرية الثالثة** تدعو إلى اعتماد النظريتين الأولى والثانية معاً، ولكن بنسب متفاوتة يختلف كل منها بحسب طبيعة الاقتصاد وتركيبته وتلازم جهوزية ومستوى أداء الإدارة الضريبية مع العناصر والمقومات التي يتألف منها الاقتصاد.

وبالعودة إلى النصف الثاني من القرن العشرين، يلاحظ أن الفكر الاقتصادي والمالي والضريبي، في مختلف دول العالم، قد انصبَّ على الاهتمام بإعطاء ضريبة الدخل الأولوية، في السياسات الضريبية. لكن العقود الماضية شهدت، في غالبية الدول، توجهات نحو إيلاء الضريبة على إنفاق الدخل أهمية متزايدة، وأصبحت الضرائب على استهلاك الدخل (الضرائب غير المباشرة)، وباعتبار أنها تدلّ على نوع من أنواع الثروة تترجمها قدرة معينة على الإنفاق، تشكل نسبة متزايدة من حصيلة الإيرادات الضريبية، وكذلك في إيرادات الخزينة لتلك الدول.

وقد أسهم اعتماد الضريبة على القيمة المضافة بتحول أكثر من ١٢٥ دولة من دول العالم إلى اعتمادها في زيادة الحصيلة الضريبية من جهة،

---

(١) وزير المالية السيد فؤاد السنيورة، جريدة الشرق ص ٣ ـ العدد ١٦١٣٧ ـ الأربعاء ٢٩ كانون الثاني ٢٠٠٣.

وفي زيادة حصة الضرائب غير المباشرة من مجموع الإيرادات الضريبية لتلك الدول، حتى إن حاصلات الضريبية على القيمة المضافة في أغلب البلدان الأوروبية أصبحت تقارب الخمسين بالمئة من مجمل الإيرادات الضريبية، وتضاءلت بالتالي الأهمية النسبية للضرائب المباشرة ولضرائب الدخل، إلى مجمل الإيرادات الضريبية.

٩ ـ وأمّا فيما عنى توزيع مكونات الإيرادات الضريبية، فإن نسبة ضريبة الدخل إلى مجموع الواردات الضريبية ومجموع الإيرادات المحققة في الموازنة العامة في لبنان، كانت تشهد على مدى السنوات الماضية زيادة مستمرة، وذلك على الرغم من كل الزيادات التي طرأت على مختلف بنود الإيرادات الضريبية، ولا سيما أيضاً بعد بدء العمل بالضريبة على القيمة المضافة. وهكذا أصبحت الضرائب على الدخل تعادل تقريباً ١٨,٢٪ من مجموع واردات الموازنة، ونسبة ١٣,٤٪ من مجموع واردات الموازنة في العام ٢٠٠٢، فيما كانت تشكل على سبيل المثال ١٢,٢٪ في العام ١٩٩٧ من مجموع الواردات الضريبية، ونسبة ١٠,٤٪ من مجموع واردات الموازنة.

وأمّا في موازنة العام ٢٠٠٣، فالمقدّر وصول نسبة الضرائب على الدخل إلى حوالي ٢١,١٪ من مجموع الواردات الضريبية، وما نسبته ١٥,٤٪ من مجموع الواردات المقدرة للخزينة.

ولا ريب في أن هذه الأرقام تثبت تنامي الأهمية النسبية لضرائب الدخل، وهي إحدى المكوّنات الضريبية في لبنان، كما أنّها تشير إلى الجهد المبذول في المسار المالي المعتمد من جانب الحكومة، ناهيك بكونها تعني أن الحديث حول موضوع الإسراف في الاعتماد على الضريبة غير المباشرة في لبنان وإهمال تنمية الضرائب المباشرة هو حديث غير دقيق.

على أن تنامي مبالغ الإيرادات الضريبية وغير الضريبية يدعو إلى التساؤل عن أهمية العبء الضريبي الذي يتحمله المواطن في لبنان، وعلى الأخص ذوو الدخل المحدود منهم؟

والواقع أن نظرة سريعة إلى مصادر ضرائب الدخل في لبان تبيّن أن ضريبة الرواتب والأجور (أو ما يسمى ضريبة الباب الثاني من قانون ضريبة الدخل) قد شكلت ما تتراوح نسبته بين ١٨٪ و٢٢٪ من مجموع إيرادات ضرائب الدخل على مدى السنوات الماضية، بينما ضرائب الدخل على الأرباح (الباب الأول) وعلى فوائد رؤوس الأموال (الباب الثاني) تمثل الرصيد الباقي.

١٠ ـ وبالانتقال إلى مسألة توزيع أعباء ضريبة الدخل على المكلفين، يتضح أن أرقام الجباية المحققة مثلاً، خلال العامين ٢٠٠٠ و٢٠٠١ تبيّن أن حوالي نسبة ٧٪ من مجموع المكلفين بضرائب الدخل على الأرباح تدفع حوالى ٨٨٪ مجموع ضرائب الدخل على الأرباح، ويدخل ضمن هؤلاء المكلفين: الشركات التي تخضع لضريبة على الدخل نسبتها ١٥٪ من هذا الدخل، بالإضافة إلى ضريبة نسبية ١٠٪ عند توزيع أرباحها. وهذا يعني أن المكلفين بهذه الضرائب من مساهمي هذه الشركات يخضعون لضريبة مقدارها حوالى ٢٥٪ من الأرباح من دون أية تنزيلات أو إعفاءات تصل، في حال أصحاب الرواتب والأجور مثلاً، إلى ما يعادل المليون ليرة لبنانية شهرياً للمتزوج الذي لديه أربعة أولاد، وبعبارة أخرى يحصل المكلف في هذه الحالة على إعفاءات بمبلغ اثني عشر مليون ليرة لبنانية من أصل دخله السنوي، وهو مبلغ كبير بالنسبة إلى مستويات الأجور والدخل الفردي في لبنان، أو إذا ما قورن بما هو معمول به في أكثر بلدان العالم التي توازي لبنان في مستويات الدخل أو تفوقه فيها.

وهكذا فإنَّ رب العائلة المتزوج والذي يبلغ دخله الشهري حوالي ١,٥٠٠,٠٠٠ ل.ل. يدفع بحدود ١٠ آلاف ليرة شهرياً، أي أن نسبة العبء الضريبي إلى دخله لا تتعدى ٠,٥٪، وهو أيضاً الأدنى في العالم.

ثم إذا أخذنا على سبيل المثال السنة المالية ٢٠٠٢، وجدنا أن أرقام الرواتب والأجور وملحقاتها المدفوعة من قبل الإدارة في القطاع العام في لبنان بلغت ٢١٣٥ مليار ليرة، بينما بلغ مجموع الضرائب المدفوعة من قبلهم لصالح الخزينة ١٣,٢ مليار ليرة، أي أن مجموع العبء الضريبي على موظفي القطاع العام هو في حدود ٠,٦٪ بالنسبة إلى مجموع الرواتب والأجور وملحقاتها.

وعندما تدخل في الوعاء الضريبي معاشات التقاعد التي كانت خاضعة للضريبة في الماضي، وأعفيت وما زالت معفاة، وأيضاً تعويض الصرف من الخدمة، بعد إلغاء المواد التي طرحتها الحكومة في مشروع موازنة ٢٠٠٣، فإن مجموع العبء الضريبي الذي يدفعه العاملون في الدولة والمتقاعدون، يصبح أقل من ٠,٤٪.

وإذا أخذنا هذه النسب الضريبية التي يخضع لها حالياً العاملون في القطاع العام معياراً لما يخضع له سائر العاملين في القطاع الخاص، أي كافة شرائح المجتمع اللبناني الأخرى من ذوي الدخل المحدود والمتوسط، اتضح لنا أن العبء المترتب كضريبة على الرواتب والأجور على هذه الشرائح متدنٍّ جداً، وهذا ما يدحض المقولات التي تذهب إلى أن الإجحاف لاحق بتلك الشرائح، ناهيك بضرورة الاستمرار في عمليات الإصلاح المالي من جهة، وتعزيز الجباية الضريبية من جهة ثانية، بهدف التوصل إلى المزيد من تحقيق العدالة الضريبية في التكليف والجباية معاً.

ووفقاً للسياسة الضريبية المتبعة، فإن العدالة تتحقق في نوع آخر من أنواع الضرائب المباشرة، وأعني بذلك ضريبة الأملاك المبنية وعبئها المنخفض على المواطنين من أصحاب المداخيل الصغيرة والمتوسطة. فضريبة الأملاك المبنية التي تغرض على المالكين، يُعفى منها في الوقت الحاضر المالك الشاغل الذي لا تتعدى قيمة مسكنه ٨٠ ألف دولار أو ١٢٠ مليون ليرة لبنانية. وتتضح أهمية هذا الإعفاء عندما نعلم أن الغالبية الساحقة من الشقق في لبنان هي ضمن حدود، أو دون هذه المستويات من القيمة، وبالتالي فإنّها لا تخضع لضريبة الأملاك المبنية.

١١ ـ **أمّا بالنسبة إلى الإيرادات الضريبية الأخرى**، فهي تتوزع بين مصدرين أساسيين هما: الرسوم الجمركية والضريبة على القيمة المضافة:

أ ـ فبالنسبة **إلى مكونات الرسوم الجمركية**، فثمة إحصاءات متوفرة تشمل السنوات ٢٠٠٠ و٢٠٠١ و٢٠٠٢، بعد الإصلاحات اتي أجرتها الحكومة في هذا الشأن، وهي تبيّن، في مجال التعرفة الجمركية، أن ما نسبته ٣١,٥٪ من قيمة مجموع المستوردات إلى لبنان في العام ٢٠٠٢ والتي تشتمل على عدد كبير من السلع التي يستهلكها أصحاب المداخيل الصغيرة والمتوسطة، معفاة أساساً من الرسوم الجمركية، بينما تخضع نسبة ٣٦,٥ من المستوردات لرسم قدره ٥٪. وهذا يعني أن ما نسبته ٦٨٪ من قيمة ما يستوردُه لبنان هو إمّا غير خاضع لأي رسم جمركي أو يخضع لرسم قدره ٥٪.

أمّا بشأن بقية المستوردات، فباستثناء مادة البنزين والسيارات والكحول والمنتجات التبغية التي يشكل مجموعها ما نسبته ١٤,٥٪ من مجموع قيمة المستوردات التي تخضع أيضاً لرسوم استهلاك، كمثل ما

يجري في معظم البلدان الصناعية وغير الصناعية، فإنَّ الرسوم الجمركية المفروضة المعتمدة على بقية الأصناف والتي تبلغ حوالي ١٧,٥٪ من قيمة المستوردات التي لا تخضع لرسوم استهلاك، بل تخضع لرسوم جمركية حدّدت تعرفتُها لأغراضٍ جمالية ليس إلاَّ، إنَّما يُقصد منها تشجيع الصناعات المحلية وجعلها أكثر قدرةً على المنافسة في الأسواق الداخلية بما يمكّن من إيجاد فرص عمل جديدةٍ في البلاد.

ب ـ **وبالنسبة إلى الضريبة على القيمة المضافة** التي بدىء العمل بها في أول شباط ٢٠٠٢، فالواضح أن العبء الحقيقي لهذه الضريبة التي أثارت الكثير من الجدل عند مناقشتها، ثم بعد إقرارها في المجلس النيابي، كان أقل بكثير مما كان يُظَنّ عند بدايةٍ تطبيقها. ذلك أن عبئها يتفاوت بحسب مستويات الاستهلاك التي تتغيَّر طرداً مع ارتفاع مستويات الدخل.

وقد أشارت النتائج التي تحققت في لبنان، خلال العام الأول الذي جرى فيه تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أنه نتيجة للعدد الكبير .والهام من السّلع والخدمات التي تمَّ إعفاؤها أساساً من هذه الضريبة، فإن هذه الإعفاءات تُلغي تراجعيتها وتجعل من هذه الضريبة في لبنان نوعاً من أنواع الضريبة التصاعدية.

ثم أن طبيعة الضريبة على القيمة المضافة، المطبقة في لبنان، وما تشمله وما تستثنيه، تجعلها خفيفة العبء على أصحاب المداخيل الصغيرة والمتوسطة، خصوصاً أولئك الذين تتلاءَم لديهم طبيعة سلّة الاستهلاك وتكوينها مع طبيعة المداخيل المحققة لديهم وحجمها.

وترى الحكومة فوق هذا كله، وعلى لسان وزير ماليتها[١] أنه لا

---

(١) المرجع السابق، ص ٤.

ينبغي أن يدخل في ذهن أحد أن إدخال «الضريبة على القيمة المضافة» في النظام الضريبي اللبناني قد زاد من حدّة التفاوت بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؛ وذلك أن الرسوم الجمركية، وبحسب المعايير القديمة، هي الضريبة الرئيسة غير المباشرة في النظام اللبناني، والتي كانت تمثل فيما مضى أكثر من خمسين بالمئة من الإيرادات الضريبية، قد باتت لا تمثل في موازنة عام ٢٠٠٣ أكثر من ١٧٪ من هذه الإيرادات.

ومن خلال هذا الواقع، يصبح الترويج للفكرة القائلة بأن النظام الضريبي اللبناني هو نظام مجحف بحق أصحاب المداخيل الصغيرة، والمتوسطة إلى الخروج باستنتاجات غير مفيدة، بل ربّما ضارة بالاقتصاد الوطني وسمعته وجاذبيته للاستثمار، وبالتالي فإنَّه مسيء ومعيق للنمو، وهو في المحصلة الأخيرة يؤثر سلباً على مبادرة القطاع الخاص، وعلى الدور المحوري الذي يلعبه في إيجاد فرص العمل الجديدة، بهدف حماية المواطن وتعزيز شبكة الأمن الاجتماعي له.

ج ـ وأمّا بالنسبة للضريبة على الفوائد، وعلى الودائع لدى المصارف، وعلى الأدوات المالية، فقد كانت هذه الضريبة تشكل في الأصل، جزءاً من برنامج الحكومة، كما كان مزمعاً اقتراحها، ومن ثم المباشرة بتطبيقها اعتباراً من عام ٢٠٠٣، وذلك ضمن البرنامج الحكومي الهادف إلى تطبيق الضريبة الموحّدة على الدخل المحقّق في لبنان.

ولكن مشروع القانون الهادف إلى استحداث هذه الضريبة قدّم مستقلاً عن مشروع موازنة ٢٠٠٣، وبعد نجاح «مؤتمر باريس ٢»، لأسباب تعود إلى كون مشروع الموازنة قد أُعدّ قبل أن يتوجه لبنان إلى «مؤتمر باريس ٢»، وفي مرحلة كان لبنان فيها ما يزال يُعاني من أزمة مالية حادة سجل فيها ميزان المدفوعات عجزاً بحدود ١٢٠٠ مليون دولار في

نهاية العام ٢٠٠١، وكانت نتائج الأشهر الأولى من العام ٢٠٠٢ تشير إلى استمرار العجز في ميزان المدفوعات، مما جعل قرض الضريبة، في تلك الظروف بالذات، عملاً غير محدود العواقب.

ولكن، وبعد أن نجح «مؤتمر باريس ٢»، وما تلاه من تعزيز للثقة في المالية العامة اللبنانية، وفي الاقتصاد الوطني، وبعد أن بدأ ميزان المدفوعات بالتحول من عجز إلى فائض وصل في نهاية العام إلى حدود ١٥٠٠ مليون دولار، باتت الظروف والمعطيات تسمح بالدراسة الجدّية لفكرة تطبيق الضريبة خلال العام ٢٠٠٣، مما يساعد على تحقيق عدالة ضريبية فُضلى لجهة عدم التمييز ضد القطاعات الإنتاجية لصالح الإيرادات الرَّيْعيّة، فضلاً عمّا يحققه أيضاً من إيرادات إضافية للخزينة تقابل الانخفاض الذي نجم عن إلغاء بعض البنود الإيرادية في مشروع الموازنة وبعض الزيادة في الإنفاق التي اقترحتها لجنة المال والموازنة، مما كان سيؤدي إلى زيادة مبلغ العجز ونسبته، ولذلك كان اقتراح هذه الضريبة الذي يعوّض عن المداخيل الفائتة التي كانت متوقعة من البنود التي جرى إلغاؤها والإنفاق الإضافي.

ويبدو، ختاماً، أن التوجه الحكومي في لبنان نحو التحضير لتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل وهي ضريبة شاملة وتصاعدية لمجمل المداخيل المتحققة في لبنان، كفيل بتحسين حاصلات ضريبة الدخل بصورة أساسية، فضلاً عن تعزيز العدالة الضريبية.

خاتمة

لئن تكن السياسة المالية، تنطوي على الدراسة التحليلية للنشاط المالي في القطاع العام، وما يستتبع هذا النشاط، بالتالي، من الآثار التي تنعكس على مختلف مجالات الاقتصاد القومي، فلا ريب في أن التطور الذي شهدته «فلسفة الفكر المالي»، منذ مطالع القرن العشرين قد شهد جملةً من المؤثرات المتناهية من الفكر الاقتصادي الحديث، وتحديداً من نظرية «جون ماينَرْد كينز» عن العمالة والفائدة والنقود، فضلاً عما تأثرت به من مجموعة الأحداث الاقتصادية العالمية، سواء ما كان منها متأتياً من النُّظُم الرأسمالية أو من النظم الاشتراكية.

والواقع أن «السياسة المالية» باتت تنطوي، فيما تنطوي عليه، على تكييف كمّي لحجم النفقات العامة ولحجم الواردات العامة، كما تنطوي أيضاً على تكييف نوعيّ لوجوه الإنفاق العام، ولمصادر الموارد العامة، العادية منها والاستثنائية، وذلك من أجل تحقيق جملة أهدافٍ يأتي في طليعتها هدفُ النهوض بالاقتصاد القومي، ودفع عجلة التنمية، وإشاعة الاستقرار الاقتصادي العام، وتوفير مقوّمات العدالة الاجتماعية، وإتاحة الفرص المتكافئة أمام المواطنين، بعد القيام بردم الهوّة قدر المستطاع بين الطبقات الاجتماعية، وبتخفيف غلواء التفاوت فيما بين الدخول والثروات الفردية.

وليس في ذهننا الآن أن نقدم عرضاً لتطور النظريات العامة التي قال بها القدامى والمحدثون بالنسبة إلى «السياسة المالية» بوجه عام، ولكنّنا نعتقد أن النظريات الكلاسيكية[١] التي كانت تؤمن بمبدأ «حياد» السياسة

(١) وكان من أصحابها: دافيد ريكاردو، وجون ستيورت ميل، وألفريد مارشال.

المالية، وبالتالي بضرورة احتفاظ الدولة بموازنة عامة متوازنة، بحيث لا يكون فرض الضرائب مؤثراً، إلاّ في أقل الحدود، على الإنتاج والأثمان والاستهلاك والتوزيع، وبحيث لا يتعدّى الإنفاق العام النطاق الضيق والمحدود الذي رسم له، أن تلك النظريات قد أصيبت بانتكاسة قوية، منذ نشوب الأزمات الاقتصادية العالمية وفي طليعتها أزمة الكساد العالمي عام ١٩٢٩، وذلك عندما جرى التخلّي عن «حياد» السياسة المالية، وبالتالي مضت الدول في تبنّي سياسة التدخل في المجال الاقتصادي عموماً، وفي إدارة هذا المجال بما يتيح ضمانة المصالح العامة للجماعة، في الحاضر وفي المستقبل معاً.

وفي ضوء هذا التطور الإيجابي الذي طرأ على دور السياسة المالية، لم تعد **الضرائب (ولا القروض)** مجرد وسائل للحصول على إيرادات مالية للخزينة العامة، وإنما باتت وسائل فعّالة وهادفة إلى تحقيق الغايات الاقتصادية والاجتماعية الواسعة النطاق. ومن هذه الغايات التي يذكرها المؤلفون: التخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية، والتأثير في مستوى الدخل القومي، وحماية الناتج الأهلي، وصون التكافُل الاجتماعي[١].

وأمّا **الإنفاق العام**، فلم يبق مقتصراً، كما كانت حاله في ظل النظريات الكلاسيكية، على النطاق المحدود والضيق المرسوم له، وإنّما اتسعت دائرته، وفلسفته، فاتَّسمت الموازنة العامة بالطابع الوظيفي، وهو ما يفسّر لنا أسباب نكوصها عن مجرد تحقيق التوازن المادي بين النفقات العامة والواردات العامة، وبالتالي استهدافها تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. وتلك هي، في أي حال، نظرية «جون ماينَرْد كينز» الذي

---

(١) د. عبد المنعم فوزي، ود. عبد الكريم صادق بركات ود. يونس أحمد البطريق: المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف بالاسكندرية، ١٩٦٩، ص ٣٥.

أوضح أن موازنة الدولة، إذ تعبّر عن النشاط الاقتصادي الحكومي، فإنّما هي تمثّل قطاعاً حيوياً له أهميته الكبرى وآثاره البالغة على القطاعات الأخرى التي تنطوي عليها موازنة الاقتصاد القومي.

ومن هنا يتجلى الدور الهام الذي تلعبه «السياسة المالية» الآن، من حيث تحقيق الاستقرار الاقتصادي العام، كما أسلفنا، ومن حيث تأثيرها على مستويات الدخل القوميّ والعمالة عن طريق التكييف الكمي والنوعي في مستويات النفقات والواردات وفي أنواعها على السواء.

يبقى أن نشير إلى أن اختلاف كل من مفاهيم «السياسة المالية» وأهدافها، مرتبطٌ بمدى كون هذه الدولة أو تلك في عداد الدول النامية أو في عداد الدولة المتقدمة: ذلك أن السياسة المالية، في الدولة المتقدمة التي استكملت أسباب نموها الاقتصادي، تجعل في رأس أولوياتها العمل على تحقيق الاستقرار الاقتصادي الذي أشرنا إليه مراراً، وبالتالي على السماح للموازنة العامة بالتقلب تبعاً للأوجه المختلفة للدورة الاقتصادية.

وأمّا في الدول النامية التي لم تستطع بعدُ أن تقدّم لمواطنيها قدراً مماثلاً لما تقدمه الدول المتقدمة، من الحاجات وأسباب الرفاهية، فإن في رأس أولوياتها تمويل برامج التنمية الاقتصادية، بالإضافة إلى تمويل الموازنة العامة للدولة، وهي لذلك تعمل بكل جدّية على رفع الدخل الحقيقي للفرد المتوسط، وذلك بالاستزادة من الكفاية الإنتاجية في استخدام الموارد البشرية والموارد الطبيعية، والكفايات التنظيمية، والمعدات الرأسمالية الإنتاجية، فضلاً عن إتاحة الفرص والظروف المؤاتية للاستثمارات، بهدف زيادة الموارد الإنتاجية في المجتمع، وهو ما تسعى إليه «السياسات المالية» المنتهجة في لبنان سواء في موازنة ١٩٩٥ أو في موازناتها المتعاقبة حتى هذا التاريخ (موازنة عام ٢٠٠٣).

والمطلوب، في كل حال هو عدم اكتفاء «السياسة المالية» في الدول النامية، ومنها لبنان، بالأولويات التي قدّمنا صورة عنها، قبل قليل، لأن عليها فوق هذا أن تولي هدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي العام اهتماماً خاصاً، إذا كانت راغبةً حقاً في خوض معركة البناء الاقتصادي والاجتماعي، وفي الخروج من هذه المعركة، ملوحةً برايات النجاح!!

مراجع الجزء الثاني

أولاً: المؤلفات العربية:

١ ـ أبو صقر، د. حبيب: النظام الضريبي اللبناني، الحلقة ٣ ـ جريدة «النهار» ٢٥ ـ ٦ ـ ١٩٩٤.

٢ ـ بتلهايم، شارل: التخطيط والتنمية، ترجمة د. إسماعيل صبري عبد الله، دار المعارف بمصر د.ت.

٣ ـ البرتيني، ج.م: التخلف والتنمية في العالم الثالث، دار الحقيقة، بيروت، ١٩٨٠.

٤ ـ بركات، د. عبد الكريم ودراز، حامد: علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة ـ الاسكندرية ـ ١٩٧١.

٥ ـ بيضون، عبد الغفار: أسلوب إعداد الموازين السلعية، القاهرة، ١٩٦٩.

٦ ـ تنبرجن، جان: التخطيط المركزي، تعريب د. جلال أحمد أمين ـ مؤسسة الأهرام ـ القاهرة ١٩٦٧.

٧ ـ حبيب، د. كاظم: مفهوم التنمية الاقتصادية، دار الفارابي ـ بيروت، ١٩٨٠.

٨ ـ حسن، د. محمد سلمان؛ التخطيط الصناعي، دار الطليعة، بيروت، د. ت.

٩ ـ خليل، د. محمد أحمد وحسنين، د. عمر السيد: المحاسبة الحكومية والقومية، دار الجامعات المصرية ـ د.ت.

١٠ ـ الخوري، فارس: موجز المالية العامة، دمشق ١٩٣٧.

١١ ـ دراز، د. حامد عبد المجيد: مبادىء الاقتصاد العام ـ دار النهضة العربية، بيروت ـ ١٩٧٩.

١٢ ـ الدقر، د. رشيد، المالية العامة، مطبعة الإنشاء، دمشق، ١٩٦٤.

١٣ ـ رجب، د. عزمي: المحاسبة العامة، بيروت ـ ١٩٧٠.

١٤ ـ سلوم، عبد الأمير: السياسات المالية والنقدية والمصرفية في لبنان ـ بيروت، ١٩٩١.

١٥ ـ شمس الدين، د. عبد الأمير: الضرائب، أسسها العلمية وتطبيقاتها العلمية، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت ١٩٨٧.

١٦ ـ عبد الناصر، جمال: الميثاق ـ مصلحة الاستعلامات ـ القاهرة ١٩٦٢.

١٧ ـ عطوي، د. فوزي: الاقتصاد العام: الواردات السيادية والاقتصادية في الموازنة العامة، الأكاديمية اللبنانية للكتاب، ١٩٩١.

١٨ ـ عطوي، د. فوزي: التشريع الضريبي اللبناني في النظرية والتطبيق، المعهد الوطني للإدارة والإنماء بيروت ١٩٧٨.

١٩ ـ عطوي، د. فوزي: الإنصاف في النظام المالي الإسلامي، المركز الثقافي الإسلامي، بيروت ١٩٨٠.

٢٠ ـ عطوي، د. فوزي: موازنة الدولة: الأساليب الفنية لدقة تقدير النفقات والواردات، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ـ معهد الإدارة العامة في سلطنة عمان (مسقط) ١٩٨١.

٢١ ـ عطوي، د. فوزي: الاقتصاد السياسي: النقود والنظم النقدية، دار الفكر العربي ـ بيروت ١٩٨٩.

٢٢ ـ علي، د. دولار وسعيد، د. جمال الدين محمد، والملك، د. منيس، وفوزي، د. عبد المنعم: المالية العامة ١٩٦١.

٢٣ ـ عواضة، د. حسن: المالية العامة، دار النهضة العربية بيروت ١٩٨١.
٢٤ ـ فوزي، د. عبد المنعم، وبركات، د. عبد الكريم صادق، والبطريق، يونس أحمد: المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف الاسكندرية، ١٩٦٩.
٢٥ ـ مبارك، د. عبد النعيم محمد: النقود والصيرفة والسياسات النقدية، الدار الجامعية بيروت ـ ١٩٨٥.
٢٦ ـ الملك، د. منيس أسعد: اقتصاديات المالية العامة، دار المعارف بمصر، ١٩٧٥.
٢٧ ـ لويس، أرثر: أصول التخطيط الاقتصادي، مكتبة النهضة ـ مصر، السلسلة رقم ١٨٨/ ٩١.
٢٨ ـ الهامي د. محمد عادل: استخدام أسلوب «ميزانية» البرامج والأداء في ظل الإصلاح الاقتصادي والمالي، معهد الدراسات المصرفية، ١٩٦٨.
٢٩ ـ ولنسكي، ل.ج: التخطيط والتنفيذ في التنمية الاقتصادية، تعريب د. أحمد راتب أيوب، وزارة الثقافة، دمشق، د.ت.

ثانياً: النصوص القانونية: .

٣٠ ـ قانون المحاسبة العمومية في لبنان (المرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠ ـ ١٢ ـ ١٩٦٣).
٣١ ـ قرار وزير المالية رقم ٥٥٩/ ١ تاريخ ٢٢ ـ ٢ ـ ١٩٦٦ (أصول تحضير الموازنة).
٣٢ ـ نظام المؤسسات العامة في لبنان (المرسوم رقم ٦٤٧٢ تاريخ ٢٦ ـ ١٩٦٧).

٣٣ ـ المرسوم الاشتراعي رقم ١١٥ تاريخ ١٢ ـ ٦ ـ ١٩٥٩ (إنشاء هيئة التفتيش المركزي).

٣٤ ـ المرسوم الاشتراعي رقم ١١٨ تاريخ ١٢ ـ ٦ ـ ١٩٥٩ (تنظيم ديوان المحاسبة).

٣٥ ـ القانون رقم ٤٩٧ تاريخ ٣٠ كانون الثاني ٢٠٠٣ (الموازنة العامة والموازنات الملحقة لعام ٢٠٠٣).

ثالثاً: المؤلفات الأجنبية:

36 - ARRONDEL, Luc et LAFERRIERE, Anne: Successions et Héritiers à travers les données fiscales, in «Economie et Prévision», N° 100 - 101, Paris 1991.

37 - BELTRAME, Pierre: Les systèmes fiscaux, P. u. f Paris, 2 ème éd. 1979.

38 - BESSE, Pierre et BLOCH LAINE, François: Les finances publiques, Budget et Trésor, Paris, s. d.

39 - BURKHEAD, Jess: Government budgeting, John Willey and sons, New York. 1962.

40 - DUVERGER, Maurice: Finances Publiques, 5 ème éd. Paris 1965.

41 - KEYENS, john Maynard: General Theory of Employment, Interst and Money, London 1936.

42 - JONDEAU, Eric: La soutenablité de la politique budgétaire, in Economic et Prévision, N° 104 Paris 1992.

43 - LAFERRIERE et WALINE: Traité élémentaire de science et de législation financière, Paris 1952.

44 - LAUFENBERGER, Henri: Théorie Economique et psychologique des Finances publiques, Paris 1956.

45 - MOLINIER, J: Les principes fondamentaux des systèmes budgétaires des Etats membres des conimunautés Européennes,

La Documentation Française, N.E.D. N 4184 - 4185 du 30 Avril 1975.

46 - REYNAUD, Pierre Louis: La psychologie économique, P. U. f. Paris 1964.

47 - SMITH, Adam: The Wealth of Nation, the modern library, New York Book, V.

48 - SMITHIES, Arthur: The Budgetary Process in the United States, Mc. Graw Hill, 1995.

49 - WILDAWESKY: Aaron: The Politics of budgetary Process, Little, Brown and Co. Inc 1864.

الكاتب والكتاب

* الدكتور فوزي خليل عطوي، من مواليد حدث بيروت، ومواطني حارة الناعمة (قضاء الشوف ـ جبل لبنان).

* حائز على دكتوراه الدولة في الحقوق من جامعة ليموج الفرنسية بتقدير جيد جداً، وكان موضوع أطروحته: «مبدأ العدل والإنصاف في النظام الاقتصادي والمالي الإسلامي».

* حائز على دكتوراه في الآداب من جامعة القديس يوسف في بيروت بتقدير جيد جداً، وكان موضوع أطروحته: «أحمد رامي الإنسان والشاعر الغنائي».

* تولى تدريس علمَيْ الإدارة والقانون في عدد من دول الخليج العربي، وكان مديراً للمركز التنفيذي للتنمية في الكويت ثم مديراً لمعهد التطوير الإداري في البحرين.

* عمل في الوظيفة العامة: مراقباً للتشريع الضريبي ثم مراقباً مالياً على المؤسسات العامة ورئيس دائرة في وزارة المالية.

* انتسب عام ١٩٦٦ إلى نقابة المحامين في طرابلس.

* عُيِّن عام ١٩٧٣ مستشاراً لوزير التصميم العام.

* عمل أستاذاً للقانون المدني والاقتصاد السياسي في كلية الحقوق والعلوم السياسية والإدارية، ثم أستاذاً في قسم الدراسات العليا بالكلية نفسها لفلسفة القانون والمالية العامة، وأستاذاً للقانون التجاري في كلية العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال في الجامعة اللبنانية، وأستاذاً للفقه المقارن والاقتصاد الإسلامي في كلية الشريعة الإسلامية، وأستاذاً للمالية العامة

والتشريعات السياحية والحقوقية في الجامعة الإسلامية في بيروت، وأستاذاً للاقتصاد الإسلامي في المعهد العالي للدراسات الإسلامية في جامعة المقاصد الإسلامية، وأستاذاً للقانون الدستوري العام والقانون الدولي العام في المدرسة الحربية وفي كلية القيادة والأركان، وأستاذاً للتشريع المالي في المعهد الوطني للإدارة والإنماء (مجلس الخدمة المدنية).

* أشرف على عدد من أطروحات دكتوراه الدولة في الحقوق والعلوم الاجتماعية والآداب، وعلى عدد آخر من رسائل دبلوم الدراسات العليا في القانون العام والقانون الخاص.
* عيّن عام ١٩٩٢ عميداً لمعهد العلوم الاجتماعية في الجامعة اللبنانية، ومستشاراً لوزير التربية الوطنية والفنون الجميلة للشؤون الجامعية والتنظيمية، وعضواً في اللجنة الوطنية للتربية والثقافة والعلوم (اليونسكو).
* عيّن عام ١٩٩٣ مجدداً مستشاراً لوزير التربية والشباب والرياضة.
* عيِّن عام ١٩٩٦ مستشاراً لوزير الثقافة والتعليم العالي وما يزال.
* *عُيِّن عام ١٩٩٨ عضواً في اللجنة الفرنسية ـ اللبنانية الرسمية (سيدر) للأبحاث الأكاديمية المشتركة.
* كما عيّن رئيساً للجنة التنظيم الإداري للجامعة اللبنانية.
* رئِس تحرير مجلة «رسالة التربية»، ومجلة «لبنان العقاري»، كما رئِس مكتب جريدة «أخبار الخليج» البحرينية في بيروت.
* رئيس المركز العربي للإدارة والإنماء (ACAD).
* رئيس رابطة الشباب المثقف في بيروت.
* مستشار المؤسسة الدولية للإدارة والتدريب (جمعية الشبّان المسيحية).
* عضو مجلس أمناء المركز الثقافي الإسلامي.
* عضو مؤسس، في مجلس أمناء المجمع الثقافي العربي.
* عضو مؤسس، في مجلس أمناء الجمعية اللبنانية للتأهيل والتنمية.

* عضو مجلس أمناء هيئة الإسعاف الشعبي في بيروت.
* عضو مؤسس في مجلس الشوف الثقافي.
* عضو اتحاد الكتاب اللبنانيين.
* عضو شرف في رابطة الأدب الحديث في القاهرة.
* عضو سابق في نقابة المحامين، وفي نقابة الصحافة اللبنانية.
* الأمين العام للهيئة الوطنية للأسرة اللبنانية.
* **من مؤلفاته في القانون**: القانون التجاري، حقوق الملكية، التشريع الضريبي اللبناني، الدعاوى الضرائبية أمام لجان الاعتراضات ومجلس شورى الدولة، الرقابة الإدارية والقضائية على تحقق الواردات الضريبية، الرقابة على الجباية، القضاء الدولي والإقليمي في ضوء تطور المسؤولية الدولية، مبادىء العدل والإنصاف في النظام الاقتصادي والمالي والإسلامي (أطروحة دكتوراه دولة بالفرنسية)؛ الفقه المقارن في الشركات التجارية، الفقه المقارن في العقود التوثيقية، القانون الدستوري العام، أحكام قانون العمل في البحرين.
* **وفي الاقتصاد والمال**: في الاقتصاد السياسي: النقود والنظم النقدية، الاقتصاد والمال في التشريع الإسلامي والنظم الوضعية، البنوك الإسلامية، نظرات في الاقتصاد الإسلامي، الاقتصاد العام، السياسة المالية.
* **وفي العلوم الإدارية**: الإدارة الذاتية بالأهداف، تطوير الكفاءات الإشرافية، القيادة الإدارية، إدارة التغيير، إدارة الوقت، تقييم الأداء الإداري، عمل المجموعات، المهارات التفاوضية، إدارة المبيعات، العناية بالزبائن.
* **وفي الشعر**: أحد عشر ديواناً: دم وفم، شموع المعبد، دم الثوار، تحت الرماد، القوافي المجوحة، الموج في جزيرة العيون، الشوق والجرح، مرافىء الأهداب، أغنيات، الملهمة، سماح الروح وقد جمعت في

ديوان واحد باسم «ديوان فوزي عطوي».

* **وفي الآداب**: أحمد رامي الإنسان والشاعر الغنائي (أطروحة دكتوراه في الآداب)، صالح جودت الشاعر والإنسان (رسالة ماجستير)، أحمد شوقي أمير الشعراء، الجود والأجواد في تاريخ الأدب العربي، الفارابي فيلسوف المدينة الفاضلة، الجاحظ دائرة معارف عصره، ابن الرومي شاعر الغربة النفسية، المتنبي شاعر السيف والقلم، أحمد شوقي شاعر الوطنية والمسرح والتاريخ، جبران خليل جبران عبقري في لبنان، خليل مطران شاعر الأقطار العربية، بولس سلامة وأوراقه المطوية، نظير زيتون وأوراقه المطوية، جورج صيدح وأوراقه المطوية.

* **وفي تحقيق التراث العربي**: رسالة الغفران لأبي العلاء المعري، كليلة ودمنة لابن المقفع، وكتب الجاحظ: (الحيوان ٧ أجزاء)، البيان والتبيين (٣ أجزاء)، البخلاء، رسالة التربيع والتدوير، التاج في أخلاق الملوك، المحاسن والأضداد). ودواوين الشعراء: الأعشى، عنترة بن شداد، النابغة الذبياني، طرفة بن العبد، جميل بن معمر، عمر بن أبي ربيعة (٣ أجزاء)، أبي نواس (٣ أجزاء)، ابن الفارض.

* **وفي التعريب**: الغريب لألبير كامو، البؤساء وثلاثة وتسعون لڤيكتور هوجو، كولومبا لبروسبير ماريميه، الجريمة والعقاب لفيدور دوستويفسكي، التربية العاطفية لغوستاف فلوبير (بالاشتراك مع الدكتور رفيق عطوي).

* **أصدر الدكاترة**: رفيق عطوي، رفيق العجم، محمد أمين فرشوخ وأسامة محيو كتاباً عن المؤلف في جزءين بعنوان: «الوثائق الأدبية: مقدمة في دراسة أدب فوزي عطوي»، وأعد عنه كل من الأستاذ وليد عطوي رسالة ماجستير بعنوان: «الاتجاهات الوطنية والقومية في شعر فوزي عطوي» في كلية الآداب والعلوم الإنسانية (الفرع الأول)، والسيدة دعد السَّمان رسالة ماجستير أيضاً بعنوان: «صورة المرأة في شعر فوزي عطوي) في

كلية الآداب والعلوم الإنسانية (الفرع الثالث)، وأعد الدكتور رفيق عنه مجموعة الدراسات المنشورة عن أدبه في الصحافة اللبنانية والعربية وأصدرها عام ٢٠٠٠ في كتاب بعنوان «فوزي عطوي في مرآة الشعر والفقه الأدبي».

* رشحته كلية الشريعة الإسلامية في بيروت عام ١٩٨٩ لنيل جائزة الملك فيصل العالمية في الاقتصاد.

الأوسمة والدروع:

* يحمل وسام العمل الإنساني الفرنسي من درجة فارس.
* يحمل وسام الأرز الوطني اللبناني من رتبة فارس.
* وسام الأرز الوطني اللبناني من درجة ضابط.
* درع قيادة الجيش اللبناني.
* ميدالية «المواهب العالمية» (كندا).
* درع لجنة تخليد عمالقة الشرق.
* درع وزارة الثقافة والتعليم العالي.
* درع «لاجوكوند» الثقافي.
* دروعاً لمهرجانات الشعر.
* درع جمعية العناية بالطفل والأم.
* درع جمعية بيروت التراث.
* درع لجنة تكريم المبدعين العرب.
* درع مجلس إنماء قضاء الشوف.
* درع منتدى إقليم الخروب الثقافي الاجتماعي.
* درع مؤسسة الحريري.
* درع الفقه الإسلامي.
* درع البركة الرسولية من قداسة البابا يوحنا بولس الثاني.

الفهرس العام

العنوان | الصفحة

العنوان **الصفحة**

العنوان | الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان **الصفحة**

العنوان	الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان	الصفحة

العنوان **الصفحة**